مقدمة فى

أصول المحاسبة المالية

الجزء الثانى

دكتور
عبد الحى عبد الحى مرعى
أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

دكتور
محمود السيد سليمان
مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

دكتور
عطية عبد الحى عطية
مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

٢٠٠١

الناشر
قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

مقدمة في :

أصول المحاسبة المالية

الجزء الثانى

دكتور
عبد الحي عبد الحي مرعي
أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

دكتور
محمود السيد سليمان
مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

دكتور
عطية عبد الحي عطية
مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

٢٠٠١

الناشر
قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

بسم الله الرحمن الرحيم

تقـــــــديم

نستكمل فى هذا الجزء مؤلف المقدمة فى أصول المحاسبة المالية – مقدمة فى الأسس والمفاهيم والمبادىء والقواعد والإجراءات . ذلك حيث يعرض هذا الجزء للنظام المحاسبى واليوميات والدفاتر المساعدة ، ثم يعرض للمحاسبة فى المنشآت الصناعية مركزاً على أوجه الخلاف بين المنشآت التجارية والمنشآت الصناعية وأخيراً يتعرض فى بابه الأول للمعالجة المحاسبية لتصحيح الأخطاء بأختلاف أنواعها وسواء تم إكتشافها خلال الفترة المحاسبية أو فى فترات محاسبية تالية .

ويعرض الباب الثانى من هذا المؤلف إلى الإجراءات المحاسبية المرتبطة بالجرد والتسويات الجردية ، حيث يبدأ بجرد وتسوية الأصول النقدية ثم ينتقل إلى الأصول غير النقدية من المخزون بأنواعه المختلفة ، ويلى ذلك جرد الأصول طويلة الأجل ، ثم يلى ذلك جرد الأصول غير النقدية من الحقوق غير النقدية والأصول غير الملموسة .

ونسأل الله التوفيق والسداد ،،،

الاسكندرية فى ٢٠٠١/٢/١٢

المؤلفون

الباب الأول

فى النظام المحاسبى
والمحاسبة فى المنشآت الصناعية
وتصحيح الأخطاء

مقدمــــة

نعرض فى هذا البـاب للنظام المحاسبى ونماذج لما قد يشتمل عليه من يوميات ودفاتر مساعدة لإمكانية تحقيق السرعة وتطبيق مبدأ تقسيم العمل فى صدد إجراءات الدورة المحاسبية بصفة عامـة وتحقيق الضبط والرقابـة التلقائية بصفة خاصـة .

كما يعرض الباب أيضاً للمحاسبة فى المنشآت الصناعية فى صورة مبسطة ومختصرة تمكن للقارىء من التعرف على طبيعة النشاط الصناعى وما يتطلبه من إجراءات محاسبية إضافية .

وينتهى البـاب بعرض الإجراءات المحاسبيـة المرتبطـة بتصـحيح الأخطاء بأختلاف أنواعها ، وسواء تم اكتشافها خلال الفترة المحاسبية التى وقعت فيها أو فى فترة محاسبية تاليـة

الفصل الأول

في النظـام المحاسبي

الدفاتر واليوميـات والمساعدة

١ ـ مقدمـة :

تناولنا حتى الآن ميكانيكية الاجراءات المحاسبيـة المؤدية الى قيـاس نتائـج نشاط المشروع على مدار الفترة المحاسبية وقياس مركزه المالي في نهايتها لأغـراض توصيل المعلومات المفيدة في هذا الصدد الى من يهمهم أمر المشروع والتوقف على مدى نجاحه في تحقيق أهدافه. وقد كان تركيزنا على توصيل الفكرة في اطار مبسط من الاجراءات المتابعة والمتصلة دون التعرض الى الهيكل العام للنظام المحاسبي الذي عادة ما يستخدم في هذه الأغراض. وعلى هذا الأساس كانت كل العمليات التي يقوم بها المشروع يتم إثباتها في دفتر واحد لليومية، باعتبـاره سجل القيـد الأولي، ثم يتم ترحيلها لحسابات الأستاذ العام باعتباره الأداة الرئيسية لتبويب، عمليات المشروع لأغراض تصنيفها إلى أصناف متجانسة.

هـذا ولا يستقيم تركيـز كل اجـراءات تسجيل العمليـات التي يقـوم بهـا المشروع في دفتر واحد مع ظروف ومقتضيات الحياة العملية. فالمشروع الواحد قد يقـوم بمئات، إن لم يكن بـآلاف العمليات المختلفة التي تتعلق بجوانب نشـاطه المتعـددة في يوم واحـد، الأمر الـذي يجعل تسجيلها في دفتر واحـد عـلى حسب تسلسلها الزمني وبالترتيب يتطلب وقتاً طويلاً دون توفير الظروف الملائمة لتطبيق مبدأ التخصص وتقسيم العمل في هذا المجال. كما أن تبويب العمليات التي يقوم بها المشروع بالصورة التي أوضحناها في الفصول المتقدمة يؤدي الى إجمال وتجميع شديد للبيانات التي قد ترغب الادارة في التـوقف على مشتمـلاتها في صـورة أكثر

تفصيلاً. ولذلك كله، عندما تتعدد عمليات المشروع اليومية وتتنوع بدرجة ملحوظة فإن الأمر يقتضي الاستعانة بمجموعة من دفاتر القيد الأولى بدلاً من دفتر واحد، وبمجموعة من دفاتر الأستاذ بدلاً من دفتر واحد، يخصص كل منها لتسجيل مجموعة متجانسة من العمليات التي يكون لها طبيعة واحدة. وهذا لا يعني الاستغناء عن دفتر اليومية العامة السابق التعرض له والذي يتم فيه تسجيل جميع العمليات التي يقوم بها المشروع. بل أن كل ما في الأمر أن التسجيل في هذا الدفتر يكون في صورة اجمالية تجميعية للعمليات المتجانسة مع اظهار التفاصيل الخاصة بهذه العمليات في دفتر أو دفاتر مستقلة. كذلك الأمر فيما يتعلق بحسابات الأستاذ العام، فهي ما زالت تظهر ملخص اجمالي العمليات المتعلقة بكل حساب مع إظهار التفاصيل في دفاتر تخصص لهذا الغرض.

وسوف نتناول في هذا الفصل أهم الدفاتر المساعدة (في المنشآت التجارية) سواء كانت هذه الدفاتر تخصص لعمليات القيد الأولى أو لعمليات التبويب. ويطلق على دفاتر القيد الأولى بخلاف دفتر اليومية العامة 'اليوميات المساعدة، ويطلق على دفاتر التبويب بخلاف دفتر الأستاذ العام، دفاتر الأستاذ المساعدة.

٢ ـ دفتر يومية المبيعات:

يستخدم هذا الدفتر لاثبات عمليات البيع الآجلة (وفي بعض الأنظمة قد يستخدم لاثبات المبيعات النقدية أيضاً كما هو الحال في النظام المحاسبي الموحد في جمهورية مصر العربية). وهو لا يستخدم في العادة إلا إذا تعددت هذه العمليات بحيث تستوجب فصلها في دفتر مستقل. ويختلف شكل الدفتر من مشروع الى آخر على حسب حجم المشروع وتعدد أوجه نشاطه وطبيعة عملياته. ويحتوي الدفتر في أبسط صورة على خانات توضح البيانات التي ترد في العادة في فواتير البيع. فهو يحتوي على خانة لتاريخ الفاتورة، وأخرى لاسم العميل، وثالثة لرقم الفاتورة، ورابعة للافادة بترحيل القيمة في حساب العميل المختص بدفتر الأستاذ، وخامسة لقيمة الفاتورة. وتمثل هذه الخانات الحد الأدنى الذي يجب أن يتوفر في يومية

المبيعات. ويمكن بعد ذلك أن تضاف الخانات التي تتلاءم مع احتياجات كل مشروع، فيمكن مثلاً أن تضاف، خانات تحليلية لكل صنف من أصناف المبيعات إذا تعددت، ويمكن أن تضاف خانات أخرى لشروط البيع، وشروط التسليم، وما إلى ذلك.

ويمكن أن يتخذ دفتر يومية المبيعات الشكل المبسط التالي إنبثاقاً من قيد تسجيل المبيعات الآجلة، حيث يجعل حـ / العميل مديناً بصفة دائمة مقابل جعل حـ / المبيعات دائناً.

دفتر يومية المبيعات صفحة ١

التاريخ	اسم العميل	رقم الفاتورة	✓	المبلغ	المبيعات		
					صنف أ	صنف و	صنف هـ
أول يناير	حمادة حسنين	٨٤/٢٣		٥٣٢ـ	٤١٢ـ	ـ	١٢٠ـ
أول يناير	شركة البارودي للتجارة	٨٤/٢٤		٨٩١ـ	٢٠٠ـ	٦٩١ـ	
أول يناير	ابراهيم الأشقر	٨٤/٢٥		١٤٣ـ	٥٣ـ	٢٠ـ	٧٠ـ

ويتم إثبات المبيعات من البضاعة (دون الأصول الأخرى) في يومية المبيعات من واقع فواتير البيع يوماً بيوم وبالتفصيل. وكما سبق أن ذكرنا، فإن دفتر يومية المبيعات عادة ما يخصص لعمليات البيع الآجلة، على أن تسجل العمليات النقدية في يومية المقبوضات الوارد شرحها فيما بعد. إلا أن هذا لا يمنع تسجيل كل عمليات البيع في دفتر يومية المبيعات سواء كانت هذه العمليات نقدية أو آجلة بتوسيط حسابات العملاء في كلتا الحالتين كما هو متبع في النظام المحاسبي الموحد في مصر مثلاً.

ويلاحظ أن يومية المبيعات يمكن أن تقتصر على الخانات الخمس الأولى الموضحة في النموذج السابق، وبذلك فهي تعرض تفاصيل الطرف المدين من قيد المبيعات الآجلة على اعتبار أن الطرف الدائن - وهو المبيعات - معروف تلقائياً في هذه الحالة. أما خانات المبيعات الموضحة في النموذج السابق فهي تمثل الحساب الدائن في قيد المبيعات الآجلة. وعلى هذا الأساس فإن كل قيد في يومية المبيعات يعني جعل حساب العميل مديناً بالقيمة، ويستدعي ترحيل القيمة في الجانب المدين من حساب ذلك العميل يوماً بيوم وبالتفصيل أيضاً. أما الطرف الدائن فهو معروف ضمناً بأنه حساب المبيعات في كل القيود التي يتم اثباتها في يومية المبيعات. غير أن القيمة لا يتم ترحيلها للجانب الدائن من حساب المبيعات بصورة تفصيلية، حيث يمثل ذلك تكراراً لما ورد في يومية المبيعات ليس له ما يبرره، ويكتفي في هذا الصدد بأن يتم ترحيل مجموع قيمة المبيعات على فترات دورية منتظمة من واقع مجموع خانة المبالغ (أو خانات الأصناف في حالة وجودها) الى الجانب الدائن من حساب المبيعات (أو الجانب الدائن من حسابات الأصناف).

وتتلخص مزايا استخدام دفتر مستقل لتسجيل عمليات البيع (الآجل) في حالة تعددها في الآتي:

١ - الاقتصاد في استخدام الدفاتر والأدوات الكتابية حيث يتطلب كل قيد استخدام سطر واحد يثبت مديونية العميل المعين، دون الحاجة الى شرح حيث توضح خانات الدفتر ما يعتبر بديلاً كافياً في هذا الصدد. والمعروف بديهياً أن الطرف الدائن مـ كل قيد هو حـ/المبيعات.

٢ - إمكان إجراء عمليات الترحيل لحسابات العملاء بصورة سريعة وتفصيلية بحيث تصبح أرصدة هذه الحسابات ممثلة لمديونيات العملاء الفعلية بصفة يومية، تمكن من متابعة عمليات التحصيل وتساعد في رسم السياسة الائتمانية.

٣ ـ الاقتصاد في الزمن اللازم لترحيل لحساب المبيعات (أو حسابات المبيعات إذا تعددت الأصناف) بصورة تفصيلية ليس لها ما يبررها واو كتفاء بترحيل مجموع المبيعات على فترات دورية.

٤ ـ امكانية الاستفادة من تطبيق مبدأ تقسيم العمل في ادارة الحسابات بصورة أكثر مرونة.

هذا وتعتبر يومية المبيعات من اليوميات ذات الجانب الواحد حيث يدون فيها تفاصيل الجانب المدين من القيد (كل عميل على حده) ويمثل الدفتر في مسماة الجانب الدائن بصفة دائمة. ولذلك فهو يعتبر من الدفاتر الدائنة أيضاً.

٢ـ أ ـ دفتر أستاذ العملاء، وحساب اجمالي العملاء:

عندما يستدعي تعدد عمليات البيع الأجل في المشروع ضرورة استخدام يومية مستقلة للمبيعات، فعادة ما يصاحب ذلك تعدد عملاء المشروع بحيث يستدعي الأمر تخصيص دفتر أستاذ مستقل لتوضيح تفاصيل حسابات العملاء. ويطلق على هذا الدفتر «دفتر أستاذ العملاء»، وهو من الدفاتر المساعدة.

ويخصص في هذا الدفتر صفحة أو مجموعة من الصفحات لكل عميل من العملاء، كل على حسب حجم معاملاته مع المشروع وتعددها. ويتم الترحيل الى هذا الدفتر من واقع يومية المبيعات، وعندما يتم ترحيل قيد معين توضح علامة (✓) في الخانة المخصصة لذلك في اليومية. والمفروض أن يتم الترحيل يومياً حتى تظهر أرصدة حسابات العملاء مديونياتهم الفعلية للمشروع حتى تاريخه. والواقع أن بعض الشركات تقوم بالترحيل لحسابات العملاء في أستاذ العملاء من واقع الفواتير كجزء من نظام الرقابة الداخلية على اجراءات القيد والترحيل المحاسبية، لتتمكن من اكتشاف أخطاء القيد في يومية المبيعات في الوقت المناسب.

ولا يختلف شكل حساب الأستاذ في دفتر استاذ العملاء عن الأشكال

التقليدية المعروفة والتي سبق أن تعرضنا لاثنين منها. ولو أنه يفضل في حسابات العملاء استخدام شكل الحساب ذا الرصيد المستمر، حتى يمكن التعرف على مقدار مديونية أي عميل في أي وقت بمجرد النظر الى حسابه في دفتر الأستاذ.

وإذا قام المشروع بتسجيل عمليات البيع (الآجل) في يومية مستقلة للمبيعات، وخصص لحسابات العملاء دفتر أستاذ (مساعد) مستقل، فإن ذلك لا يعني اطلاقاً الاستغناء عن دفتر اليومية العامة والأستاذ العام في هذا الصدد. فكما سبق أن ذكرنا أن الترحيل لحساب المبيعات في الأستاذ العام لا يتم بصورة تفصيلية وإنما بصورة إجمالية على فترات متقاربة (عادة كل شهر). وإذا وجد حساب المبيعات في الأستاذ العام (وهو الحساب الخاص بالطرف الدائن من قيد المبيعات) دون وجود حساب العملاء (وهو الحساب الذي يمثل الطرف المدين من قيد المبيعات الأجلة) فإن ميزان مراجعة حسابات الأستاذ العام لن يتوازن في هذه الحالة. ولذلك، ولأغراض فرض الرقابة على الاجراءات المحاسبية أيضاً، يخصص حسابا في دفتر الأستاذ العام لاجمالي العملاء يطلق عليه «حساب اجمالي العملاء» أو «حساب مراقبة أستاذ العملاء». ويتم تجميع يومية المبيعات على فترات دورية (عادة ما تكون كل شهر) ويجري ترحيل هذا المجموع للجانب المدين من حساب اجمالي العملاء في الأستاذ العام والجانب الدائن من حساب المبيعات في الأستاذ العام أيضاً. وبذلك يظهر في الأستاذ العام كل حسابات الميزانية وكل حسابات النتيجة. ولا بد أن يتطابق رصيد حساب اجمالي العملاء في الأستاذ العام مع مجموع الأرصدة المدينة للعملاء بعد خصم ما قد يكون شاذ منها ول، أرصدة دائنة في دفتر استاذ العملاء[1].

---

(١) نحن نتبع هنا ما يسمى بالطريقة الفرنسية في معالجة الدفاتر المساعدة والحسابات الاجمالية، كما سيرد شرحه في نهاية هذا الفصل.

ولتوضيح ما تقدم نفترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بعمليات البيع الأجل التالية خلال شهر ابريل:

٣ /٤ : باعت بضاعة لشركة عمر الأمير بمبلغ ٥٦٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٢١.

٩ /٤ : باعت بضاعة للسيد/أحمد محمود بمبلغ ٤٧٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٢٧.

٤/٢٢ : باعت بضاعة لشركة التحرير للتعمير بمبلغ ٧٣٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٣٧.

٤/٢٩ : باعت بضاعة للسيد/محرم نور الدين بمبلغ ٦٥٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٥١.

٤/٣٠ : باعت بضاعة لشركة عمر الأمير بمبلغ ٨٥٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٥٦.

ويتم إثبات هذه العمليات في يومية مبيعات شركة التجارة الحديثة كالآتي:

يومية المبيعات

ابريل				
٣	شركة عمر الأمير	٤/٢١	✓	٥٦٠ـ
٩	السيد/أحمد محمود	٤/٢٧	✓	٤٧٠ـ
٢٢	شركة التحرير للتعمير	٤/٣٧	✓	٧٣٠ـ
٢٩	السيد/محرم نور الدين	٣/٥١	✓	٦٥٠ـ
٣٠	شركة عمر الأمير	٤/٥٦	✓	٨٥٠ـ
	مجموع			٣٢٦٠ـ

وتظهر حسابات العملاء في دفتر أستاذ العملاء كالآتي (الأرصدة الموجودة في الحسابات بتاريخ أول ابريل افتراضية):

شركة عمر الأمير

أول ابريل	رصيد				٣٢٥٠ـ
٢	مبيعات بضاعة	٤/٢١	٥٦٠ـ		٣٨١٠ـ
٣٠	مبيعات بضاعة	٤/٥٦	٨٥٠ـ		٤٦٦٠ـ

السيد/أحمد محمود

أول أبريل	رصيد				-
٩	مبيعات بضاعة	٤/٢٧	٤٧٠ـ		٤٧٠ـ

شركة التحرير للتعمير

أول ابريل	رصيد				٥٠ـ
٢٢	مبيعات بضاعة	٤/٣٧	٧٣٠		٧٨٠ـ

السيد/محرم نور الدين

أول ابريل	رصيد				-
٢٩	مبيعات بضاعة	٤/٥١	٦٥٠ـ		٦٥٠ـ

وفي نهاية الشهر يتم تجميع يومية المبيعات ويجري إثبات القيد التالي في :
اليومية العامة :

٣٢٦٠ من حـ/اجمالي العملاء

٣٢٦٠ الى حـ/المبيعات

مجموع المبيعات الآجلة عن شهر ابريل طبقاً لمجموع يومية المبيعات

ويرحل القيد السابق لحسابي اجمالي العملاء والمبيعات في دفتر الأستاذ العام كالآتي :

حـ/اجمالي العملاء

أول ابريل	رصيد				٣٣٠٠ ـ
٣٠	الى حـ/المبيعات		٣٢٦٠		٦٥٦٠ ـ

حـ/المبيعات

أول ابريل	رصيد (مفترض)				٣٢٥٠٠
٣٠	من حـ/اجمالي العملاء			٣٢٦٠	٣٥٧٦٠

هذا ويلاحظ أن الرصيد المدين لحساب اجمالي العملاء في أول ابريل يساوي مجموع الأرصدة المدينة للحسابات الفردية للعملاء في ذلك التاريخ (٣٢٥٠ + ٥٠ = ٣٣٠٠)، كما أن رصيد الحساب الاجمالي في ٣٠/٤ يساوي أيضاً مجموع أرصدة الحسابات الفردية في ذلك التاريخ (٤٦١٠ + ٤٧٠ + ٧٨٠ + ٦٥٠ = ٦٥٦٠). هذا بالضرورة لأن مجموع ما جعلت به الحسابات الفردية للعملاء مدينة خلال الشهر جعل بها الحساب الاجمالي مديناً في نهايته. ولذلك يطلق على حساب اجمالي العملاء في الأستاذ العام «حساب مراقبة أستاذ العملاء» في بعض الأحيان. وتكون الرقابة أكثر فعالية لو تم الترحيل للحسابات الفردية للعملاء من واقع الفواتير.

٢ ـ ب ـ مردودات ومسموحات المبيعات :

لا تعني كثرة وتعدد عمليات البيع التي يقوم بها المشروع بالضرورة أن تتعدد عمليات رد البضاعة بمعرفة العملاء أو كثرة طلبات التخفيض في السعر، ولذلك فإن عمليات مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات يتم اثباتها في العادة في دفتر اليومية العامة، وترحل الى الحسابات الفرعية للعملاء في استاذ العملاء من واقع اشعارات الاضافة التي ترسلها المنشأة لهم في هذا الصدد. أما الترحيل لحساب

اجمالي العملاء وحساب مردودات المبيعات (أو مسموحات المبيعات) فيتم من واقع القيد في اليومية العامة. وبالرغم من ذلك فإنه إذا تعددت العمليات الخاصة بمردودات ومسموحات المبيعات فإنه يمكن تخصيص يومية مساعدة مستقلة لها، على غرار يومية المبيعات، وترحل العمليات التي يتم إثباتها في هذه اليومية الى الجانب الدائن من الحسابات الفردية للعملاء في أستاذ العملاء. ثم تجمع اليومية على فترات دورية (شهرية مثلاً) ويجري بالمجموع قيد في اليومية العامة بجعل حساب مردودات المبيعات (أو مسموحات المبيعات أو كلاهما) مديناً وحساب اجمالي العملاء دائناً. ويرحل القيد للحسابات المذكورة في الأستاذ العام.

٢ ـ جـ ـ ميزان مراجعة أستاذ العملاء على رصيد اجمالي العملاء:

غالباً ما تقوم المنشآت التي تخصص دفتراً مستقلاً لحسابات العملاء باعداد ميزان مراجعة على فترات دورية، غالباً ما تكون شهرية بأرصدة حسابات العملاء. ولما كانت هذه الأرصدة مدينة بطبيعتها فإنها تظهر كلها (في العادة) في الجانب المدين من الميزان، فإذا وضع مقابل رصيد حساب اجمالي العملاء في الجانب الدائن بصفة صورية (لأن الرصيد مدين بطبيعته) فإن الميزان يجب أن يتوازن في هذه الحالة، فإذا لم يتوازن فإن ذلك يعني وجود خطأ ما يجب البحث عنه وتصحيحه. ويظهر ميزان مراجعة أستاذ العملاء لمثالنا المبسط الوارد في البند ٢ ـ أ كالآتي:

مدين	دائن	اسم العميل
٤٦٦٠		شركة عمر الأمير
٤٧٠		السيد/أحمد محمود
٧٨٠		شركة التحرير للتعمير
٦٥٠		السيد/محرم نور الدين
	٦٥٦٠	مقابل اجمالي العملاء
٦٥٦٠	٦٥٦٠	المجموع

والواقع أن ميزان مراجعة أستاذ العملاء لا يزيد عن كونه كشف بأرصدة حسابات العملاء في تاريخ معين، ولذلك، بالاضافة الى استخدامه كأداة لاكتشاف الأخطاء على فترات دورية، فهو يفيد الادارة في التوقف على حركة التحصيل بمقارنة الموازين للفترات المتتالية.

٣ ـ دفتر يومية المشتريات وأستاذ الموردين:

يخصص دفتر يومية المشتريات في العادة لاثبات عمليات الشراء الآجلة التي تقوم بها المنشأة اذا تعددت هذه العمليات بحيث يصبح من الضروري تخصيص دفتراً مستقلاً لها. وبالرغم من أن الدفتر يخصص في أغلب الأحوال للمشتريات الآجلة، دون النقدية التي تظهر في يومية المدفوعات، كما سيرد شرحها، إلا أنه يستخدم في بعض الأحيان لاثبات عمليات الشراء الآجلة والنقدية معاً كما هو الوضع في النظام المحاسبي الموحد في مصر. ويخصص الدفتر لمشتريات البضائع فقط (أو المواد الأولية في حالة المنشآت الصناعية) دون المشتريات من الأنواع الأخرى من الأصول كالأراضي والآلات، والتي يتم [illegible] اتها في اليومية العامة.

وعلى عكس الوضع في يومية المبيعات، فإن يومية المشتريات تظهر تفاصيل الطرف الدائن من قيد المشتريات الآجلة. والذي يكون في العادة أحد حسابات الموردين. أما الطرف المدين من القيد فيكون معروفاً بالبديهة أنه حساب المشتريات في كل الأحوال (إلا إذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون المستمر فيكون الطرف المدين من القيد [illegible] كل الأحوال هو حساب مخزون البضائع). وعلى نفس نمط دفتر يومية المبيعات، [illegible] يومية المشتريات يجب أن يتوافر فيها حداً أدنى من الخانات، عادة ما تشتق من قيد المشتريات الآجلة حيث يظهر الدفتر تفاصيل الطرف الدائن من القيد (كل مورد على حدة)، ثم زيادتها بعد هذا الحد الأدنى بما يتفق وطبيعة نشاط المنشأة وتعدد أصناف مشترياتها. وفيما يلي نموذج مبسط لصفحة من يومية المشتريات حيث تمثل الخانات الست الأولى منها الحد الأدنى الواجب توافره. وتعتبر يومية المشتريات من اليوميات المدينة ذات الجانب الواحد (المشتريات دائماً مدينة).

دفتر يومية المشتريات

التاريخ	اسم المورد	رقم المستند	V	شروط السداد	المبلغ	المشتريات صنف ٢١	المشتريات صنف ٥٣
أول يناير	شعراوي مزيد	١/٢١		٢٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم	ـ ٨٩٠	ـ ٥٢٠	ـ ٣٧٠
٥	السيد مندور	١/٤٣		صافي ٦٠ يوم	ـ ٥٤٠	ـ ١١٠	ـ ٤٣٠
٩	أحمد أبو سعدة	١/٧١		١٪ ٥، ٣٠	ـ ٢٨٠		ـ ٢٨٠

ويتم القيد في الدفتر من واقع فاتورة المورد وصورة اذن الاستلام (استلام البضاعة بمعرفة المشتري) يوماً بيوم وبالتفصيل. ثم ترحل القيود الواردة في الدفتر الى الحسابات الفردية للموردين التي يخصص لها عادة في هذه الحالة استاذاً مستقلاً يسمى أستاذ الموردين، حيث يجعل حساب كل مورد دائناً بقيمة البضاعة الواردة منه. وعندما يتم ترحيل قيد معين من يومية المشتريات للحساب الخاص به في أستاذ الموردين توضع علامة (V) في الخانة المخصصة لذلك لتوضح اتمام عملية الترحيل.

وعلى فترات دورية معينة يتم تجميع خانة المبلغ في دفتر المشتريات عن فترة محددة. ويجري ترحيل المجموع لحساب المشتريات (أو مخزون البضائع) في الأستاذ العام حيث يجعل به مديناً مقابل جعل حساب اجمالي الموردين في الأستاذ العام أيضاً دائناً بالقيمة بقيد واحد في اليومية العامة. ولا تختلف الاجراءات في هذا الشأن عما سبق عرضه بصدد يومية المبيعات وأستاذ العملاء.

ولتوضيح ذلك نفرض أن شركة أبو فروة التجارية قامت بعمليات الشراء الآجل التالية خلال شهر مارس:

٣/٣: اشترت بضاعة من سمير عبد الوهاب بمبلغ ٥٣٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم.

٣/١٥: اشترت بضاعة من شركة حسونة بمبلغ ٣٧٠ جنيه بشروط ١٪٥ أيام صافي ٢٠ يوم.

٣/٢١: اشترت بضاعة من هريدي عبد الحميد بمبلغ ٨٨٠ جنيه بشروط صافي ٦٠ يوم.

٣/٢٧: اشترت بضاعة من السيد السحاوي بمبلغ ٣٤٠ جنيه بشروط صافي ٣٠ يوم.

٣/٣٠: اشترت بضاعة من شركة حسونة بمبلغ ٧٣٠ جنيه بشروط ١٪٥ أيام صافي ٢٠ يوم.

وتظهر هذه العمليات بدفتر يومية المشتريات لشركة أبو فروة كالآتي:

يومية المشتريات — **صفحة ٧**

٣/ ٣	سمير عبد الوهاب		✓	٢ [illegible]، صافي ٣٠	٥٣٠ ـ
٣/١٥	شركة حسونة		✓	١٪ [illegible]، صافي ٢٠	٣٧٠ ـ
٣/٢١	هريدي عبد الحميد		✓	صافي ٦٠	٨٨٠ ـ
٣/٢٧	السيد السحاوي		✓	صافي ٣٠	٣٤٠ ـ
٣/٣٠	شركة حسونة		✓	١٪٥، صافي ٢٠	٧٣٠ ـ
					٢٨٥٠ ـ

ويتم ترحيل العمليات السابقة لحسابات الموردين في أستاذ الموردين على الوجه التالي (أرصدة أول مارس الموضحة في الحسابات افتراضية):

سمير عبد الوهاب

أول مارس	رصيد				٥٧٠ ـ
٣/٣	مشتريات			٥٣٠ ـ	١١٠٠ ـ

شركة حسونة

أول مارس	رصيد				١١٠ -
٣/١٥	مشتريات			٢٧٠ -	٤٨٠ -
٣/٣٠	مشتريات			٧٣٠ -	١٢١٠ -

هريدي عبد الحميد

أول مارس	رصيد				-
٣/٢١	مشتريات			٨٨٠ -	٨٨٠ -

السيد انسحاوي

أول مارس	رصيد				٤٢٠ -
٣/٢٧	مشتريات			٣٤٠ -	٧٦٠ -

ثم تجمع يومية المشتريات في نهاية الشهر لتحديد اجمالي مشتريات الشهر الآجلة ويتم اجراء القيد التالي في اليومية العامة:

٢٨٥٠ من حـ/المشتريات (أو حـ/مخزون البضائع)

[illegible] الى حـ/اجمالي الموردين

إثبات مجموع مشتريات الشهر الآجلة طبقاً ليومية المشتريات.

وبترحيل القيد السابق لحسابات الأستاذ العام تظهر كالآتي:

حـ/اجمالي الموردين

أول مارس	رصيد				١١٠٠ -
٣/٣١	من حـ/المشتريات			٢٨٥٠	٣٩٥٠ -

حـ/المشتريات

٤٢٥٠٠				رصيد (افتراضي)	أول مارس
٤٥٣٥٠	٢٨٥٠			الى حـ/الموردين	٣/٣١

ويتحقق عن استخدام يومية مساعدة للمشتريات وأستاذ مساعد للموردين نفس المزايا التي تتحقق عن استخدام يومية المبيعات الآجلة وأستاذ العملاء. ويتم اعداد ميزان مراجعة لأستاذ الموردين على فترات دورية التحقق من أن مجموع الأرصدة الدائنة لحسابات الموردين تتساوى مع الرصيد الدائن لحساب اجمالي الموردين في الأستاذ العام.

٣ ـ أ ـ مردودات ومسموحات المشتريات.

إذا تعددت عمليات رد البضاعة للموردين أو الحصول منهم على تخفيضات في السعر، فإن المنشأة قد ترغب في تخصيص دفتر يومية لمردودات ومسموحات المشتريات. أما إذا لم يخصص للمردودات والمسموحات دفتر مستقل فيتم اثبات العمليات الخاصة بها في اليومية العامة وترحل لحسابات الموردين من واقع اشعارات الخصم التي نرسلها لهم المنشأة (أو إشعارات الاضافة التي ترد منهم للمنشأة أو كلاهما) وترحل لحساب اجمالي الموردين وحسابات المردودات والمسموحات (أو حـ/مخزون البضائع) في الأستاذ العام من واقع القيد في اليومية العامة. ويمكن أن يتخذ دفتر يومية مردودات ومسموحات المشتريات في حالة استخدامه ـ الشكل الآتي:

يومية مردودات ومسموحات المشتريات صفحة ٣

التاريخ	اسم المورد	المستند	√	البيان	مبلغ	مردودات	مسموحات
٥ فبراير	شعراوي فريد			تلفيات نقل	٦٥ ـ		٦٥ ـ
١٢	هويدي الأشقر			اختلاف المواصفات	٢٣٠ ـ	٢٣٠ ـ	
٢٥	سعيد زكريا			بضاعة تالفة	٥٤٠ ـ	٥٤٠ ـ	
٢٨	المجموع عن الشهر				٣٢٥٠ ـ	١٧٥٠ ـ	١٥٠٠ ـ

ويراعى أن حسابات الموردين الفرعية تجعل مدينة في أستاذ الموردين بالمردودات والمسموحات يوماً بيوم من واقع القيود في يومية المردودات والمسموحات ثم تجمع خانات المبالغ في نهاية الفترة المقررة (شهر مثلاً) ويجري بها القيد التالي في اليومية العامة:

٣٢٥٠ من حـ/اجمالي الموردين
الى مذكورين:
١٧٥٠ حـ/مردودات المشتريات
١٥٠٠ حـ/مسموحات المشتريات أو حـ/مخزون البضائع
إثبات مردودات ومسموحات المشتريات عن الشهر
من واقع مجموع يومية المردودات والمسموحات.

ويرحل القيد السابق للحسابات المذكورة في الأستاذ العام.

٤ ـ يومية أوراق القبض:

يخصص هذا الدفتر لاثبات الأوراق التجارية من كمبيالات وسندات إذنية والتي تحصل عليها المنشأة من عملائها سداداً لمستحقاتها قبلهم. ويوضح الدفتر البيانات الخاصة بالورقة التجارية من حيث النوع، واسم الساحب، واسم المستفيد، وتاريخ الاستحقاق، وقيمة الورقة، وكيفية تصرف المنشأة فيها.

وفيما يلي نموذج مبسط ليومية أوراق القبض:

دفتر يومية أوراق القبض

التاريخ	نوع الورقة	اسم الساحب	المسحوب عليه أو محرر السند	اسم المستفيد	مقدم الورقة	تاريخ الاستحقاق	المبلغ	ملاحظات
٨٥/١٠/١	سند أذني	-	ياسر	محلاتنا	ياسر	٨٥/١٢/١	٥٠٠	أرسل للتحصيل
٨٥/١٠/٥	كمبيالة	محمود	طارق	محلاتنا	محمود	٨٥/١١/١	٥٠٠	خصمت في البنك
		مجموع	نهاية	الشهر			٥٦٠٠	

ويجعل حـ/مقدم الورقة في أستاذ العملاء دائناً عند إثبات الحصول على الورقة في يومية أوراق القبض، ثم تجمع اليومية في نهاية الفترة المقررة ويجري إثبات القيد الآتي في اليومية العامة:

٥٦٠٠		من حـ/أوراق القبض
	٥٦٠٠	الى حـ/اجمالي العملاء
		إثبات أوراق القبض المقدمة من العملاء عن الشهر طبقاً لمجموع يومية أوراق القبض عن الشهر

ويرحل القيد السابق للجانب المدين من حـ/أوراق القبض بالأستاذ العام والجانب الدائن من حـ/اجمالي العملاء بنفس الدفتر.

ويقتصر استخدام دفتر يومية أوراق القبض على إثبات أوراق القبض الواردة للمنشأة. أما عمليات التصرف في الورقة بعد ذلك أو تحصيلها فيتم إثباتها في الدفاتر المخصصة لذلك. فرفض الورقة، أو عدم تحصيلها أو تحويلها للغير أو إرسالها للبنك للتحصيل فهي عمليات يتم إثباتها عادة في اليومية العامة. أما عمليات تحصيل أوراق القبض أو خصمها لدى البنك فيتم إثباتها عادة في يومية المقبوضات النقدية كما سيرد شرحه فيما بعد.

الموحد

٥ - يومية أوراق الدفع :

يخصص هذا الدفتر لإثبات الأوراق التجارية التى تحررها المنشأة أو تقبلها لأمر الغير من دائنيها سداداً لمستحقاتهم قبلها . ويخصص الدفتر عادة لإثبات الكمبيالات والسندات الأذنية الصادرة للموردين سداداً لمستحقاتهم قبل المنشأة. ويوضح الدفتر بيانات أوراق الدفع الصادرة من حيث النوع، والمستفيد، وتاريخ الاستحقاق، والقيمة. وفيما يلي نموذج مبسط ليومية أوراق الدفع .

دفتر يومية أوراق الدفع

التاريخ	نوع الورقة	اسم الساحب	المسحوب عليه	المستفيد	تاريخ الاستحقاق	المبلغ	ملاحظات
٨٥/١٠/١	كمبيالة	علاء	محلاتنا	علاء	٨٥/١٢/٣١	٦٠٠ ـ	
٨٥/١٠/٧	سند إذني	عبد الرحيم	محلاتنا	عبد الستار	٨٥/١٢/١٥	٥٠٠ ـ	
		مجموع	نهاية	الشهر		٣٦٠٠	

ويجعل حساب الساحب مديناً في أستاذ الموردين عند إثبات ورقة الدفع في يومية أوراق الدفع بقيمة الورقة المسحوبة على المنشأة، ثم تجمع يومية أوراق الدفع في نهاية الفترة المقررة ويجري إثبات القيد التالي في دفتر اليومية العامة بالمجموع عن الفترة:

٣٦٠٠ من حـ/اجمالي الموردين
٣٦٠٠ الى حـ/أوراق الدفع
إثبات أوراق الدفع الصادرة للموردين عن الشهر طبقاً لمجموع يومية أوراق الدفع.

ويرحل القيد السابق للجانب المدين من حـ/اجمالي الموردين في الأستاذ العام مقابل جعل حـ/أوراق الدفع دائناً في نفس الدفتر.

ويقتصر دفتر يومية أوراق الدفع على إثبات إصدار الأوراق دون العمليات التالية والمتعلقة بالتصرف فيها بعد ذلك فإذا تم سداد الورقة فى تاريخ الاستحقاق ، فإن ذلك يتم إثباته فى يومية المدفوعات النقدية . أما العمليات المرتبة على التوقف عن السداد في تاريخ الاستحقاق فعادة ما يتم إثباتها في دفتر اليومية العامة.

٦ ـ دفتر يومية المقبوضات:

يخصص هذا الدفتر لاثبات العمليات النقدية التي يترتب عليها متحصلات، أي زيادة رصيد النقدية لدى المنشأة، وسواء كانت هذه المتحصلات في صورة نقدية مباشرة (نقود) أو في صورة نقدية غير مباشرة (شيكات مثلاً). ويثبت في هذا الدفتر كل العمليات التي يكون الطرف المدين فيها هو حـ/النقدية. ولعل أهم هذه العمليات هي المتحصلات من المبيعات النقدية والمتحصلات من العملاء. وبالرغم من أن الطرف المدين الذي يتم إثباته في يومية المقبوضات يكون هو حـ/النقدية بصفة دائمة، كما هو الحال في يومية المشتريات حيث يكون الطرف المدين دائماً هو حساب المشتريات (أو حساب المخزون)، فإن دفتر يومية المقبوضات يكون له جانبان أحدهما مدين والآخر دائن. ذلك لأن النقدية في الجانب المدين يمكن أن تكون في صورة سائلة مباشرة تودع في خزينة المنشأة أو تكون في صورة شيكات تودع في البنوك، هذا بالاضافة الى أن قيد المتحصلات من العملاء قد يترتب عليه جعل حساب الخصم النقدي المسموح به مديناً جزئياً، وحساب النقدية مديناً بالجزء الباقي. وعلى هذا الأساس عادة ما يخصص في الجانب المدين من دفتر يومية المقبوضات خانة للصندوق (أو الخزينة)، وخانة للبنك (أو البنوك) وخانة للخصم النقدي المسموح به. ويحتوي الجانب الدائن من الدفتر على خانات للحسابات التي تمثل الطرف الدائن من قيد المتحصلات النقدية (سواء نقداً أو بشيكات) وعادة ما تخصص خانة لكل حساب من الحسابات التي تمثل مصدراً رئيسياً للمتحصلات بصفة متكررة مثل المبيعات النقدية، أو العملاء، وأوراق القبض أحياناً. أما الحسابات غير المتكررة فتوضع كلها في خانة واحدة للمتحصلات المتنوعة. مثل المتحصلات من بيع الأصول الثابتة، أو من تعويضات

التأمين، أو الفوائد الدائنة، وما شابه ذلك من العمليات غير المتكررة. وسنعرض أولاً نموذجاً مبسطاً لدفتر يومية المقبوضات ثم نتناول كل من جانبيه بقليل من الشرح، ونوضح كيفية الاثبات فيه عن طريق مثال مبسط.

ونوضح فيما يلي الهدف من كل خانة من خانات النموذج (الموضح في الصفحة التالية):

أ - التاريخ: ويدون فيها تاريخ العملية أو تاريخ إثباتها في دفتر يومية المقبوضات والذي يجب أن يتفق مع نفس تاريخ إتمام العملية.

ب - المستند: ويدون فيها رقم المستند المبرر لاجراء القيد.

جـ - البيان: ويوضح فيها في العادة الطرف الدائن من قيد المقبوضات.

د - الحسابات المدينة وتكون من أربعة خانات كالآتي:

١ - النقدية: وتستخدم هذه الخانة في كل قيد من القيود حيث تمثل مجموع ما تجعل حسابات النقدية (الصندوق والبنك أو البنوك) مدينة به في كل قيد من قيود المقبوضات.

٢ - الصندوق (أو الخزينة) ويدون فيها المبالغ التي تتحصل نقداً في خزينة أو صندوق المنشأة - وهي خانة فرعية للخانة السابقة.

٣ - البنك (أو البنوك) ويدون فيها المبالغ التي تتحصل عن طريق شيكات - وهي الخانة الفرعية الثانية لخانة النقدية - ولا بد أن يتساوى مجموع خانتا الصندوق والبنك مع خانة النقدية.

٤ - الخصم المسموح به: ويدون فيها ما يكتسبه العملاء من خصم نقدي مقابل السداد المبكر لأرصدة حساباتهم.

هـ - المجموع: وهذه الخانة يظهر فيها مجموع الطرف المدين (بحساباته الأربعة) والذي يجب أن يتساوى مع مجموع الجانب الدائن، ذلك لكل عملية على حدة وكذلك لمجموع العمليات عن فترة معينة.

و - الحسابات الدائنة وتكون من أربعة خانات كالآتي:

نموذج مبسط لدفتر يومية المقبوضات

التاريخ	المستند	البيان	حسابات مدينة				المجموع	حسابات دائنة				
			النقدية	بالصندوق	بالبنك	خصم مسموح به		مبيعات	عملاء	أوراق	حسابات متنوعة	
											المبلغ	
١ /١		راس المال	٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠	٢٠١
٥ /١	٣٢	مبيعات	٢٥٠٠	٢٥٠٠			٢٥٠٠	٢٥٠٠				
١/١٠	٧ ض	العمل مسعود	٧٨٤	٧٨٤		١٦	٨٠٠		٨٠٠			
		مجموع	٩٧٥٠٠	٣١٤٠٠	٦٦٣٠٠	١٢٠٠	٩٨٧٠٠	١٣٢٠٠	١٧٣٠٠	١٥٠٠٠	٥٣٢٠٠	

١ ـ المبيعات: ويدون فيها المبيعات النقدية.

٢ ـ العملاء: ويدون فيها تسديدات العملاء من أرصدة حساباتهم بما فيها الخصم النقدي المسموح به ويرحل منها يوماً لحسابات العملاء بأستاذ العملاء.

٣ ـ أوراق القبض: ويدون فيها ما يتم تحصيله من أوراق القبض.

٤ ـ الحسابات المتنوعة: ويدون فيها المبالغ المحصلة من حسابات بخلاف الحسابات الثلاثة السابقة وتخصص بجوارها خانة لرقم الحساب لتسهيل اجراءات الترحيل وتحليل هذه الحسابات، واجراء القيد الشهري للمخص يومية المقبوضات.

وحتى تزداد الصورة وضوحاً فإن القيود الواردة في النموذج السابق لو تم تسجيلها في اليومية العامة بدلاً من يومية المقبوضات لظهرت كالآتي:

القيد الأول:

٥٠٠٠٠		من حـ/النقدية ـ (حـ/البنك)
	٥٠٠٠٠	الى حـ/رأس المال
		إثبات تحصيل رأس المال بشيك على البنك بتاريخ ١/١

وقد تم إثبات هذا القيد في يومية المقبوضات في سطر واحد حيث جعل حـ/النقدية ـ حـ/فرعي البنك مديناً بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، وجعل حـ/رأس المال في الحسابات الدائنة في خانة الحسابات المتنوعة دائناً بالقيمة.

القيد الثاني:

٢٥٠٠		من حـ/النقدية ـ (حـ/الصندوق)
	٢٥٠٠	الى حـ/المبيعات
		إثبات المبيعات النقدية بتاريخ ١/٥

وقد تم إثبات هذا القيد في سطر واحد في يومية المقبوضات حيث جعل حـ/النقدية ـ حـ/فرعي الصندوق مديناً بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه مقابل جعل حـ/المبيعات في الحسابات الدائنة دائناً بالقيمة.

القيد الثالث:

		من مذكورين:
٧٨٤		حـ/النقدية - (حـ/الصندوق)
١٦		حـ/الخصم النقدي المسموح به
	٨٠٠	الى حـ/العملاء
		إثبات المتحصل نقداً من العميل مسعود ومنحه الخصم النقدي.

وقد تم إثبات هذا القيد أيضاً في سطر واحد في دفتر يومية المقبوضات حيث تجعل حـ/النقدية - حـ/فرعي الصندوق مديناً بمبلغ ٧٨٤ جنيه، وجعل حـ/الخصم المسموح به مديناً بمبلغ ١٦ جنيه، مقابل جعل حـ/العملاء في الجانب الخاص بالحسابات الدائنة دائناً بمبلغ ٨٠٠ جنيه.

ويتم إثبات المتحصلات النقدية أو بشيكات بصورة تفصيلية وعلى أساس يومي في يومية المقبوضات على نمط ما أوضحنا بعاليه، ثم يتم تجميع اليومية على مدار فترات زمنية متفق عليها (شهر مثلاً) ويتم إجراء قيد ملخص العمليات التي سجلت فيها في دفتر اليومية العامة كالآتي:

		من مذكورين:
٩٧٥٠٠		حـ/النقدية
		٣٦٢٠٠ الصندوق
		٦٦٣٠٠ البنك
١٢٠٠		حـ/الخصم المسموح به
		الى مذكورين:
	١٣٢٠٠	حـ/المبيعات
	١٧٣٠٠	حـ/اجمالي العملاء
	١٥٠٠٠	حـ/أوراق القبض
	٥٠٠٠٠	حـ/رأس المال
	٢٠٥٠	حـ/الفوائد الدائنة
	١١٥٠	حـ/أتعاب وعمولات
		إثبات ملخص عمليات المتحصلات النقدية عن شهر يناير طبقاً لمجاميع يومية المقبوضات

ويتم ترحيل هذا القيد شهرياً (أو على فترات دورية أخرى متفق عليها) الى الحسابات الخاصة به في دفتر الأستاذ العام (لاحظ أننا افترضنا أن تحليل الحسابات المتنوعة هو رأس المال ٥٠٠٠٠ جنيه، فوائد دائنة ٢٠٥٠ جنيه، أتعاب وعمولات ١١٥٠ جنيه).

هذا ولأن الخدمات المصرفية في العصر الحديث قد أدت في الواقع الى أن معظم المعاملات التجارية تتم بشيكات، بالاضافة الى ما تضفيه عملية الاحتفاظ بالنقدية لدى البنك بدلاً من الاحتفاظ بها في خزائن المنشأة من أمان وضمان ووقاية ضد السرقة والاختلاس، فعادة ما يحتفظ في الخزينة بمبالغ محدودة تكفي تغطية الاحتياجات اليومية من مصروفات نثرية وخلافة، على أن تودع المتحصلات النقدية بالصندوق فيما زاد عن هذه الاحتياجات بالبنك. ويتم ذلك يومياً حتى يتحقق الهدف المرغوب تحقيقه. والواقع أن هذه العملية تؤدي إلى جعل حساب البنك - وهو أحد الحسابين الفرعيين للنقدية - مديناً بما يودع فيه من نقدية سائلة، وحساب الصندوق - وهو الحساب الفرعي الثاني من حساب النقدية - دائناً، أي أن مجموع النقدية في البنك والصندوق لن يتأثر بهذه العملية. ويطلق على هذه العملية عملية حركة نقدية من الصندوق للبنك (أو بالعكس كما سيرد في يومية المدفوعات). ويفضل أن تسجل هذه العملية في دفتر المقبوضات عن طريق الخصم والاضافة، أي بالطرح من خانة الصندوق والاضافة في خانة البنك دون أن تتأثر باقي خانات يومية المقبوضات.

ولنفترض على سبيل الايضاح أن شركة الضحى التجارية قد قامت بالعمليات التالية من بين عملياتها عن شهر سبتمبر

١ /٩ - بلغت المتحصلات من العميل عبد الجواد ٣٥٠٠ جنيه نقداً، ٦٣٤٠ جنيه بشيكات، وبلغ الخصم النقدي المسموح به للعميل على هذه المتحصلات ٦٠ جنيه.

٧ /٩ - بلغت المبيعات النقدية للعميل عبد التواب ٣٢٣٠ جنيه حصلت نقداً.

١٥/٩ - بلغت متحصلات الفوائد الدائنة ٢١٠٠ جنيه بشيك.

٩/١٨ ـ تم ايداع مبلغ ٦٠٠٠ جنيه من النقدية الموجودة بالصندوق في حساب الشركة بالبنك.

٩/٢٧ ـ بلغت المتحصلات من بيع آلة قديمة ٤٥٠٠ جنيه، منها ٢٠٠٠ جنيه نقداً والباقي بشيك.

٩/٢٩ ـ بلغت المبيعات النقدية ٤٣٠٠ جنيه، حصل منها نقد ١٣٠٠ جنيه والباقي بشيك.

٩/٣٠ ـ ورد شيك من العميل مسعود بمبلغ ٢٢٤٠ جنيه سداداً لرصيد حسابه البالغ ٢٣٦٥ جنيه، ويمثل الفرق خصم نقدي؛ كما حصل ٣١٠٠ جنيه من أوراق القبض بالصندوق.

وبهذا العدد المحدود من العمليات يظهر دفتر يومية المقبوضات عن شهر سبتمبر كما هو موضح بالصفحة التالية.

ثم يتم اجراء القيد الآتي في دفتر اليومية العامة في ٩/٣٠:

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين:
٣١٤١٠		حـ/النقدية:
		٧١٣٠ بالصندوق
		٢٤٢٨٠ بالبنك
٨٥		حـ/الخصم المسموح به
		الى مذكورين:
	٧٠٣٠	حـ/المبيعات
	١٢٧٦٥	حـ/اجمالي العملاء
	٣١٠٠	حـ/أوراق القبض
	٢١٠٠	حـ/الفوائد الدائنة
	٦٥٠٠	حـ/الآلة المباعة
		إثبات ملخص المتحصلات النقدية عن شهر سبتمبر

دفتر يومية المقبوضات

صفحة ١٨

التاريخ	[illegible]	البيان	حسابات مدينة				المجموع	حسابات دائنة				
			النقدية	بالصندوق	بالبنك	خصم مسموح به		مبيعات	عملاء	أوراق القبض	حسابات متنوعة: المبلغ	الحساب
٩/ ١		العميل م . الجداد	٩٨٤٠	٣٥٠٠	٦٣٤٠	٦٠-	٩٩٠٠		٩٩٠٠			
٩/ ٧		مبيعات	٣٢٣٠	٣٢٣٠	-	-	٣٢٣٠	٢٢٣٠				
٩/١٥		فوائد دائنة	٢١٠٠	-	٢١٠٠	-	٢١٠٠	-		-	٢١٠٠	
٩/١٨		حركة النقدية	-	(٦٠٠٠)	٦٠٠٠	-	-	-	-			
٩/٢٧		بيع آلة قديمة	٦٥٠٠	٢٠٠٠	٤٥٠٠	-	٦٥٠٠	-		-	٦٥٠٠	
٩/٢٩		مبيعات	٤٣٠٠	١٣٠٠	٣٠٠٠	-	٤٣٠٠	٤٣٠٠	-			
٩/٣٠		العميل مسعود رأوراق القبض	٥٤٤٠	٣١٠٠	٢٣٤٠	٢٥-	٥٤٦٥	-	٢٣٦٥	٣١٠٠		
٩/٣٠		مجموع الشهر	٣١٤١٠	٧١٣٠	٢٤٢٨٠	٨٥	٣١٤٩٥	٧٥٣٠	١٢٢٦٥	٣١٠٠	٨١٠٠	

ويلاحظ أن القيد الشهري لملخص يومية المقبوضات يتطلب تحليل مجموع خانة الحسابات المتنوعة للتعرف على الحسابات الدائنة فيها بالتفصيل. ففي المثال السابق مثلاً بلغ مجموع خانة المبالغ المتحصلة من الحسابات المتنوعة ٨٦٠٠ جنيه. ولامكان إجراء القيد الشهري في اليومية العامة لاثبات ملخص عمليات المتحصلات قمنا بتحليل هذا المبلغ الى مصادره: ٢١٠٠ جنيه فوائد دائنة ٦٥٠٠ جنيه الآلة المباعة. ولتسهيل عملية تحليل خانة الحسابات المتنوعة الى الحسابات المكونة لها في كل شهر تم إضافة خانة لرقم الحساب. وعند التعرف على رقم الحساب والنظر الى دليل الحسابات يمكن تحديد الحساب الذي يجعل دائناً بالقيمة الواردة في خانة المبالغ.

٧ ـ دفتر يومية المدفوعات:

يخصص هذا الدفتر لاثبات العمليات التي يكون الطرف الدائن فيها بصفة كلية أو بصفة جزئية هو حساب النقدية. ويثبت بالدفتر كل العمليات التي يترتب عليها انقاص رصيد النقدية، وسواء كانت هذه النقدية بالصندوق (الخزينة) أو بالبنك (أو البنوك). ولعل أهم هذه العمليات هي المدفوعات النقدية للمشتريات النقدية والمدفوعات للموردين عن المشتريات الآجلة والمدفوعات لسداد أوراق الدفع، هذا بالاضافة طبعاً الى المدفوعات لسداد عناصر المصروفات المختلفة، والمدفوعات المتنوعة.

ولدفتر يومية المدفوعات، جانبان أحدهما مدين والآخر دائن ويحتوي الجانب المدين على الحسابات التي تجعل مدينة بالمدفوعات النقدية، حيث يخصص لكل حساب منها خانة إذا كانت عملياته مع النقدية متكررة بدرجة كافية. أما إذا لم تكن العمليات متكررة، فإن الحساب يجعل مديناً في خانة الحسابات المتنوعة. ويحتوي الجانب الدائن على حساب النقدية بفرعية، الصندوق والبنك، كما تخصص خانة في هذا الجانب للخصم النقدي المكتسب.

وكما هو الحال في دفتر يومية المقبوضات، فإن مجموع خانات الدفتر في نهاية كل شهر (أو أي فترة زمنية اخرى متفق عليها) يستخدم لاجراء القيد الشهري

الملخص المدفوعات خلال الشهر بدفتر اليومية العامه ويتكون الطرف المدين من القيد الشهري من مجموع حسابات الجانب المدين. ويتكون الطرف الدائن من مجموع خانتي النقدية ومجموع خانة الخصم المكتسب.

وسوف نوضح نموذج يومية المدفوعات وكيفية استخدامها عن طريق المثال المبسط التالي:

قامت شركة التجارة الحديثة بالعمليات الآتية من بين عمليات شهر سبتمبر:

١ /٩: اشترت بضاعة بمبلغ ٥٦٠٠ جنيه وسددت مبلغ ٢١٠٠ جنيه بشيك والباقي على الحساب.

٧ /٩: سددت حساب شركة التوريدات الحديثة البالغ ٧٣٦٥ جنيه بشيك بمبلغ ٧٢٠٠ جنيه والباقي خصم مكتسب.

٩/١٣: سددت أوراق دفع بمبلغ ١٥٠٠ جنيه نقداً من الصندوق.

٩/١٦: سددت الأجور عن النصف الأول من الشهر بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه نقداً من الصندوق.

٩/١٩: اشترت بضاعة نقداً بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه، سدد من الصندوق ٢٠٠٠ جنيه والباقي بشيك.

٩/٢٣: سددت مصروفات دعاية واعلان بمبلغ ٥٠٠ جنيه بشيك.

٩/٢٧: سددت حساب شركة سعدون التجارية البالغ ٤٢٠٠ جنيه بمبلغ ٤١٦٠ جنيه، منها ١١٦٠ جنيه من الصندوق و ٣٠٠٠ جنيه بشيك والباقي خصم مكتسب.

٩/٣٠: سددت مرتبات المديرين بشيكات على البنك بمبلغ ١٦٠٠ جنيه وسددت أجور العمال عن النصف الثاني من الشهر والبالغ قدرها ٣٢٠٠ جنيه من الصندوق.

هذا ويراعى أن المشتريات النقدية فقط هي التي تسجل في يومية المدفوعات

أما المشتريات الآجلة فتسجل في يومية المشتريات. ويلزم لاجراء قيد الملخص الشهري (أو الدوري) ليومية المدفوعات ضرورة تحليل خانة المصروفات في الجانب المدين لتحديد حسابات المصروفات التي تجعل مدينة في الأستاذ العام، والمبالغ التي يجعل كل حساب منها مديناً بها ونفس الوضع ينطبق على خانة الحسابات المتنوعة.

وتظهر العمليات السابقة في يومية المدفوعات على الوجه التالي:

دفتر يومية المدفوعات

التاريخ		البيان	حسابات مدينة							المجموع	النقدية			خصم مكتسب
			مشتريات	موردون	أوراق دفع	مصروفات		حسابات متنوعة						
						المبلغ	رقم الحساب	المبلغ	رقم الحساب		بالصندوق	بالبنك	المجموع	
١ /٩		مشت	٢١٠٠	-	-	-	-	-	-	٢١٠٠	-	٢١٠٠	٢١٠٠	
٧ /٩		شركة التوريدات الحديثة	-	٧٣٦٥	-	-	-	-	-	٧٣٦٥	-	٧٢٠٠	٧٢٠٠	١٦٥
٩/١٣		أوراق دفع	-	-	١٥٠٠	-	-	-	-	١٥٠٠	١٥٠٠	-	١٥٠٠	
٩/١٦		الأجور	-	-	-	٣٦٠٠	٣١	-	-	٣٦٠٠	٣٦٠٠	-	٣٦٠٠	
٩/١٩		مشتريات	٤٥٠٠	-	-	-	-	-	-	٤٥٠٠	٢٠٠٠	٢٥٠٠	٤٥٠٠	
٩/٢٣		دعاية وإعلان	-	-	-	٥٠٠	٣٩	-	-	٥٠٠	-	٥٠٠	٥٠٠	
٩/٢٧		شركة سعدون التجارية	-	٤٢٠٠	-	-	-			٤٢٠٠	١١٦٠	٣٠٠٠	٤١٦٠	٤٠
٩/٣٠		الأجور	-	-	-	٣٢٠٠	٣١	-	-	٣٢٠٠	٣٢٠٠	-	٣٢٠٠	
		المرتبات	-	-	-	١٦٠٠	٣٢	-	-	١٦٠٠	-	١٦٠٠	١٦٠٠	
		مجموع الشهر	٦٦٠٠	١١٥٦٥	١٥٠٠	٨٩٠٠		-		٢٨٥٦٥	١١٤٦٠	١٦٩٠٠	٢٨٣٦٠	٢٠٥

ويظهر قيد الملخص الشهري ليومية المدفوعات في اليومية العامة للمثال على الوجه الآتي

من مذكورين.

٦٦٠٠ حـ/المشتريات (أو حـ/المخزون)

١١٥٦٥ حـ/اجمالي الموردين.

١٥٠٠ حـ/أوراق الدفع

٦٨٠٠ حـ/الأجور (٣٦٠٠ + ٣٢٠٠) } حسابات

١٦٠٠ حـ/المرتبات } المصروفات

٥٠٠ حـ/الدعاية والاعلان

الى مذكورين:

٢٨٣٦٠ حـ/النقدية

١١٤٦٠ بالصندوق

١٦٩٠٠ بالبنك

٢٠٥ حـ/الخصم المكتسب

إثبات ملخص المدفوعات النقدية عن شهر سبتمبر

ويتم الترحيل يومياً من خانة الموردين لحسابات الموردين الفردية في دفتر أستاذ الموردين. أما القيد الشهري فيرحل للحسابات المذكورة فيه في دفتر الأستاذ العام.

٨ ـ ملخص اليوميات والدفاتر المساعدة والحسابات الاجمالية:

من استعراضنا لاجراءات المعالجة المحاسبية لعمليات المشروع في البنود السابقة نجد أن هذه العمليات ـ بالاضافة الى كونها تتعلق بحسابات الأصول والخصوم والايرادات والمصروفات ـ تنقسم الى قسمين: الأول يمكن أن نطلق عليه العمليات الآجلة، وهي تتمثل في الغالب في عمليات الشراء والبيع بالأجل، والثانية يمكن أن نطلق عليها العمليات النقدية، وهي التي يترتب عليها زيادة أو نقص رصيد النقدية لدى المشروع. وتتم هذه العمليات النقدية والآجلة على مدار الفترة المحاسبية، ومن ثم يلزم تحليلها وإثباتها في دفاتر اليومية وتبويبها في دفاتر الأستاذ على مدار الفترة. وبالاضافة الى ذلك فإن هناك بعض العمليات المحاسبية

التي يلزم اجراؤها وإثباتها وتبويبها في نهاية الفترة المحاسبية، وهي العمليات التي أطلقنا عليها عمليات تسوية الحسابات.

وإذا تعددت عمليات المشروع اليومية فإنه يصبح من الصعب، أن لم يكن من المستحيل، الاعتماد التام على دفتر اليومية العامة لتسجيل كل هذه العمليات كما أن دفتر الأستاذ العام، لكي يعطي البيانات المرغوبة بالصورة التفصيلية المطلوبة يصبح حجمه فوق ما يمكن تصوره لامكان الاستخدام المتيسر. ولذلك يلجأ المشروع الى اليوميات المساعدة ودفاتر الأستاذ المساعدة، لتوفير امكانية تقسيم العمل، والاقتصاد في التكلفة والزمن، وتوفير التفاصيل المطلوبة بالصورة المرغوبة في الوقت المناسب.

وتسجل العمليات الآجلة في المشروعات التجارية في يومتي المشتريات والمبيعات، حيث يسجل في الأولى عمليات الشراء الآجلة يوماً بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات الموردين الفردية في دفتر أستاذ يخصص لحسابات الموردين ويسجل في الثانية عمليات البيع الآجل يوماً بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات العملاء في أستاذ العملاء. وبالاضافة الى هاتين اليوميتين الأساسيتين يمكن للمشروع أن يستخدم يومية مساعدة لمردودات ومسموحات المشتريات وأخرى لمردودات ومسموحات المبيعات إذا تعددت العمليات الخاصة بها، ويسجل في الأولى العمليات المتعلقة بمردودات ومسموحات المشتريات يوماً بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات الموردين في أستاذ الموردين، ويسجل في الثانية مردودات ومسموحات المبيعات يوماً بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات العملاء في أستاذ العملاء. وإذا تعددت عمليات المشروع المتعلقة بالأوراق التجارية فإنه يمكن أيضاً أن يخصص يومية مساعدة لأوراق القبض أو يومية مساعدة لأوراق الدفع أو كلتاهما وتخصص كل هذه اليوميات الستة لاثبات العمليات الآجلة. ومن هذه اليوميات الستة ثلاثة مدينة بطبيعتها، وتوضح الطرف الدائن من القيد، وثلاث دائنة بطبيعتها وتوضح الطرف المدين من القيد. واليوميات المدينة هي المشتريات، مردودات ومسموحات المبيعات، وأوراق القبض. ويكون الطرف الدائن من القيد في يومية المشتريات هو أحد حسابات الموردين في أستاذ الموردين ويكون الطرف

الدائن من القيد في يومية مردودات ومسموحات المبيعات هو أحد حسابات العملاء، كما يكون الطرف الدائن من القيد في يومية أوراق القبض هو حساب مقدم الورقة في أستاذ العملاء.

أما اليوميات الدائنة بطبيعتها فهي: المبيعات، مردودات ومسموحات المشتريات، وأوراق الدفع، ويكون الطرف المدين من القيد في يومية المبيعات هو أحد حسابات العملاء، ويكون الطرف المدين من القيد في يومية مردودات ومسموحات المشتريات هو أحد حسابات الموردين في أستاذ الموردين، كما يكون الطرف المدين من القيد في يومية أوراق الدفع هو حساب الساحب في أستاذ الموردين.

وتسجل العمليات النقدية التي يقوم بها المشروع في يوميتي المقبوضات والمدفوعات، ولكل من هاتين اليوميتين جانبان، أحدهما مدين والآخر دائن. ففي يومية المقبوضات تكون حسابات النقدية والخصم المسموح به مدينة وتكون حسابات المبيعات النقدية والعملاء وأوراق القبض والحسابات الأخرى المتنوعة دائنة. ويرحل من هذه اليومية يوماً بيوم وبالتفصيل لحسابات العملاء بأستاذ العملاء. وفي يومية المدفوعات تكون حسابات الموردين والمشتريات النقدية وأوراق الدفع وحسابات المصروفات المختلفة والحسابات المتنوعة الأخرى مدينة وتكون حسابات النقدية والخصم المكتسب دائنة. ويرحل من هذه اليومية يوماً بيوم وبالتفصيل لحسابات الموردين في أستاذ الموردين.

ولا يعني ما تقدم الاستغناء عن دفتر اليومية العامة، ولكن كل ما في الأمر أن استخدامه يكون محدداً لأغراض معينة أهمها الآتي:

١ ـ تسجيل الملخصات الدورية (الشهرية) لليوميات المساعدة لأغراض ترحيلها في الأستاذ العام.

٢ ـ تسجيل العملية التي لا يمكن تسجيلها في اليوميات المساعدة المخصصة لأغراض معينة. مثال ذلك تسجيل مردودات ومسموحات المشتريات في حالة عدم تخصيص يومية مساعدة لها، تسجيل عمليات الشراء الآجل للأصول الثابتة والبيع

الأجل لها، تسجيل العمليات المتعلقة بالتوقف عن سداد الأوراق التجارية وما إلى ذلك.

٣ ـ تسجيل العمليات المتعلقة بتسوية الحسابات في نهاية الفترة المحاسبية.

٤ ـ تسجيل قيود إقفال حسابات الايرادات والمصروفات في الحسابات الختامية في نهاية الفترة المحاسبية.

٥ ـ تسجيل قيود تصحيح الأخطاء.

ولا يعني أيضاً استخدام أستاذ العملاء وآخر للموردين، امكانية الاستغناء عن الأستاذ العام في هذا الصدد. فبالاضافة الى البيانات التفصيلية الواردة في هذين الدفترين فإن الأستاذ العام يظهر حسابات العملاء في صورة اجمالية في حساب اجمالي العملاء وكذلك حسابات الموردين في حساب اجمالي الموردين. وكما سبق أن ذكرنا فإن اجمالي العملاء واجمالي الموردين يعتبر من الأدوات الهامة في المساعدة على اكتشاف الأخطاء، كما أن كل من الحسابين يعتبر تقريراً مختصراً في صورة اجمالية عن موقف المعاملات مع كل من العملاء والموردين.

ومن واقع ما تقدم يظهر نموذج حساب اجمالي الموردين ونموذج حساب اجمالي العملاء البيانات في صورة اجمالية في دفتر الأستاذ على الوجه الموضح في كل منهما فيما يلي:

منه — حـ/ اجمالي العملاء — له

المبلغ	منه	المبلغ	له
xxxx	وصيد أول الفترة = مجموع أرصدة العملاء بأستاذ العملاء أول الفترة	xxxx	من حـ/النقدية - الملخص الدوري ليومية المقبوضات
xxxx	الى حـ/المبيعات - الملخص الدوري لمجموع يومية المبيعات الآجلة	xxxx	من حـ/الخصم المسموح به - الملخص الدوري ليومية المقبوضات.
xxxx	الى حـ/أوراق القبض - الأوراق المرفوضة	xxxx	من حـ/مردودات المبيعات - الملخص الدوري ليومية مردودات ومسموحات المبيعات، أو اليومية العامة.
xxxx	الى/أوراق القبض برسم التحصيل، أو برسم التأمين - المرفوضة	xxxx	من حـ/مسموحات المبيعات - كالقيد السابق.
xxxx	الى/النقدية - الملخص الدوري ليومية المدفوعات بأوراق القبض السابق خصمها بالبنك، والمسدد قيمتها للبنك، ومصاريف البروتستو والمصاريف القضائية	xxxx	من حـ/أوراق القبض - الملخص الدوري ليومية أوراق القبض، أو اليومية العامة.
xxxx	الى حـ/المحول اليه - في حالة رفض أوراق القبض المحولة للغير - يومية عامة	xxxx	من حـ/مخصص الديون المشكوك فيها - بالديون المعدومة - يومية عامة.
xxxx	الى حـ/الفوائد الدائنة - فوائد تجديد أوراق القبض والفوائد المحسوبة على أرصدة العملاء وتسوية الفوائد الدائنة المستحقة - يومية عامة	xxxx	رصيد آخر الفترة = مجموع أرصدة العملاء بأستاذ العملاء آخر الفترة.
xxxx		xxxx	

حـ/اجمالي الموردين

منه	البيان	له	البيان
xxxx	الى حـ/النقـديـة ـ الملخص الدوري ليومية المدفوعات.	xxxx	رصيد أول الفترة = مجموع أرصدة الموردين بأستاذ الموردين أول الفترة.
xxxx	الى حـ/الخصم المكتسب ـ الملخص الدوري ليومية المدفوعات.	xxxx	من حـ/المشتريات ـ الملخص الدوري لمجموع يومية المشتريات الآجلة.
xxxx	الى حـ/مـردودات المشتـريـات ـ الملخص الدوري ليومية مردودات.	xxx	من حـ/أوراق الدفع ـ أوراق مرفوضة ـ يومية عامة.
xxxx	ومسموحات المشتريات، أو اليومية العامة.	xxxx	من حـ/مصاريف قضائية ـ التوقف عن السداد في أوراق الدفع، يومية عامة.
xxxx	الى حـ/مسموحات المشتريات ـ كالقيد السابق.	xxxx	من حـ/فوائد مدينة ـ فوائد تجديد أوراق الدفع والفوائد المحسوبة على أرصدة الموردين وتسوية الفوائد المدينة المستحقة ـ يومية عامة.
xxxx	الى/أوراق الدفع ـ الملخص الدوري لمجموع يومية أوراق الدفع، أو اليومية العامة.		
xxx	الى حـ/أوراق القبض ـ الأوراق المحولة لموردين، يومية عامة.		
xxx	الى حـ/التصفية ـ في حالة إفلاس المشروع.		
xxxx	رصيد آخر الفترة = مجموع أرصدة الموردين بأستاذ الموردين آخر.		
xxxx		xxxx	

٩ ـ النظام المحاسبي والقيد المزدوج واليوميات والدفاتر المساعدة:

سبق أن ذكرنا أن الاجراءات المحاسبية تقوم على مبدأ القيد المزدوج، الذي يتضمن أن لكل عملية من العمليات طرفان متساويان في القيمة أحدهما مدين والآخر دائن، مهما تعددت الحسابات في أي من الطرفين أو كلاهما. وعلى هذا الأساس قسمت الحسابات الى حسابات مدينة بطبيعتها وأخرى دائنة بطبيعتها ووجدنا أن مجموع الأرصدة المدينة للحسابات المدينة يتساوى دائماً مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة (ما لم توجد أرصدة شاذة) في أي تاريخ (أو لحظة) معينة. وقد تحققنا من صحة هذا الكلام عندما كان النظام المحاسبي قاصراً على اليومية العامة والأستاذ العام، حيث لليومية العامة جانبان أحدهما مدين والآخر دائن، ولا بد من تساويهما لكل قيد يتم اثباته فيها ولكل القيود بصفة مجتمعة. كما أن أرصدة الحسابات بالأستاذ العام تنقسم الى قسمين متساويين من حيث المجموع احدهما مدين والآخر دائن مما يمكن من اعداد ميزان المراجعة في صورة متوازنة.

ويترتب على استخدام المشروع لليوميات والدفاتر المساعدة، كما سبق وتبينا، أن بعض هذه اليوميات يمثل طرف واحد للقيد (الطرف الدائن في يومية المشتريات مثلاً)، يتم ترحيله للحسابات الخاصة به في دفتر أستاذ مساعد (أستاذ الموردين مثلاً) مستقل عن الأستاذ العام بينما الحساب الذي يمثل الطرف الآخر للعملية، والتي تسمى باسمه اليومية المساعدة ذات الجانب الواحد في العادة (حـ/المشتريات مثلاً) فيرحل اليه المجاميع الدورية لليومية في دفتر الأستاذ العام. وبذلك تقع الحسابات التي تمثل الجانب المدين أو الدائن للقيد في دفتر أستاذ معين بينما تقع الحسابات التي تمثل الجانب الآخر للقيد في دفتر أستاذ آخر (العملاء في أستاذ العملاء والمبيعات في الأستاذ العام فيما يختص بيومية المبيعات الآجلة مثلاً). فإذا كانت اليوميات والدفاتر المساعدة تعتبر بديلاً كاملاً لليومية العامة والأستاذ العام كل فيما يخصه من عمليات أو حسابات، فيترتب على ذلك ضرورة ظهور ارصدة الحسابات في دفاتر الأستاذ المساعدة في ميزان المراجعة مع أرصدة الحسابات الموجودة في دفتر الأستاذ العام حتى يتحقق توازن ميزان المراجعة، ويتحقق مبدأ

القيد المزدوج. ولا يتطلب هذا الوضع بالطبع ظهور حسابات اجمالية تمثل دفاتر الأستاذ المساعدة في دفتر الأستاذ العام، وإلا فلن يتحقق توازن الميزان وهذه هي ما تسمى بالطريقة الانجليزية لمعالجة اليوميات والدفاتر المساعدة وتقتضي ظهور أرصدة العملاء من واقع أستاذ العملاء، وأرصدة الموردين من واقع أستاذ الموردين في ميزان المراجعة دون وجود حساب لاجمالي العملاء أو لاجمالي الموردين في الأستاذ العام.

أما الطريقة التي اتبعناها والتي يطلق عليها الطريقة الفرنسية، فهي تعتبر اليوميات والدفاتر المساعدة بمثابة سجلات تحليلية بيانية في اطار النظام المحاسبي. وعلى هذا الأساس فإن كل العمليات التي يقوم بها المشروع لا بد وأن تثبت في اليومية العامة وترحل للأستاذ العام ولو بصورة اجمالية استناداً الى التفاصيل الواردة في السجلات البيانية. وفي ظل هذا الوضع تمثل اليومية العامة والأستاذ العام عصب النظام المحاسبي المالي، والتي منها يمكن التوصل إلى نتائج عمليات المشروع وتصوير مركزه المالي. وفي ظل هذه الطريقة، وهي الشائعة في الاستخدام، يمثل كل أستاذ من الدفاتر المساعدة بحساب اجمالي في دفتر الأستاذ العام ويكتفي باظهار رصيد هذا الحساب الاجمالي في ميزان المراجعة كبديل لتفاصيل أرصدة الحسابات التي يمثلها في الأستاذ المساعد. وعلى هذا الأساس يتحقق توازن الميزان ويتحقق مبدأ القيد المزدوج وتتحقق مزايا استخدام الحسابات الاجمالية.

وتطبيقاً لهذه الطريقة يلزم إجراء قيد دوري في اليومية العامة لاثبات الملخص الاجمالي لليوميات المساعدة. ومن واقع هذا القيد يتم الترحيل للحسابات الواردة في الأستاذ العام. أما اليوميات، والتي تعد بمثابة سجلات تفصيلية تحليلية بيانية في اطار النظام المحاسبي، فيرحل منها لدفاتر الأستاذ المساعدة فقط ولا يجوز الترحيل منها للأستاذ العام بطريق مباشر.

أسـئلة وتمـارين

الفصـل الأول

أولاً ـ الأسئلة:

السؤال الأول:

١ ـ ارسم نموذجاً مبسطاً ليومية مردودات ومسموحات المبيعات بالقياس على نموذج يومية مردودات ومسموحات المشتريات.

٢ ـ لماذا يعد الخصم النقدي المسموح به من الخانات الرئيسية في يومية المقبوضات، ولماذا يعد الخصم النقدي المكتسب من الخانات الرئيسية في يومية المدفوعات؟.

٣ ـ برر لماذا تعتبر يومية المشتريات مدينة بطبيعتها بينما لا تعتبر يومية المقبوضات كذلك.

٤ ـ «يعتبر دفتر الأستاذ العام من الدفاتر المتوازنة بينما لا تعد كذلك دفاتر الأستاذ المساعدة في ظل الطريقة التي اتبعناها». وضح لماذا تعتبر هذه العبارة صحيحة ووضح كيف يمكن اعداد ميزان مراجعة لأستاذ الموردين في صورة متوازنة.

السؤال الثاني:

علق على كل من العبارات التالية بما يفيد صحتها أو عدم صحتها باختصار شديد:

أ ـ لا تسجل في يومية المبيعات إلا عمليات البيع الأجل، حيث لا يمكن تسجيل عمليات البيع النقدي فيها.

ب ـ إذا استخدمت المنشأة يومية مساعدة للمبيعات فهذا يقتضي بالضرورة استخدام أستاذ مساعد للعملاء وإلا لما تحققت الفوائد المرجوة من استخدام اليومية المساعدة.

جـ ـ باستخدام اليوميات يمكن الاستغناء عن اليومية العامة.

د ـ تعد يومية المشتريات صورة عكسية من يومية المبيعات.

هـ ـ يعتبر أمر تخصيص خانة لشروط السداد ضرورة في تصميم يومية المشتريات، بينما لا يعتبر كذلك بصدد يومية المبيعات.

و ـ يرحل لحسابات الموردين من واقع يومية أوراق القبض لحساب المسحوب عليه أو محرر السند.

ز ـ يرحل لحسابات العملاء من واقع يومية أوراق القبض لحساب الساحب أو المستفيد.

ح ـ يرحل من يومية المقبوضات يوماً بيوم وبالتفصيل لأستاذ العملاء من واقع خانة العملاء، وللحسابات الأخرى في الأستاذ العام.

ط ـ يرحل من يومية المدفوعات يوماً بيوم وبالتفصيل لأستاذ الموردين، أما باقي الحسابات فيتم الترحيل على مدار فترات زمنية متفق عليها من واقع مجاميع اليومية.

ي ـ لا تعد اليوميات والدفاتر المساعدة من صميم النظام المحاسبي في ظل الطريقة الانجليزية بينما تعد كذلك من ظل الطريقة الفرنسية.

ك ـ يقتصر استخدام اليومية العامة في حالة استخدام اليوميات المساعدة على إثبات قيود التسوية والاقفال في نهاية الفترة المحاسبية.

ل ـ تعد كل من يومية المشتريات ويومية المبيعات واليومية العامة من اليوميات ذات الجانب الواحد، أما يوميات المردودات والمسموحات والمقبوضات والمدفوعات فهي من ذوات الجانبين.

السؤال الثالث:

اختر الاجابة الصحيحة لكل حالة من الحالات التالية بعد القيام بالاجراءات المحاسبية اللازمة لذلك:

الحالة ١: بلغ رصيد حساب إجمالي العملاء في بداية شهر معين مبلغ ٤٢٠٠٠٠ جنيه وفي نهاية نفس الشهر ١٩٣٧٠٠ جنيه وقد بلغت المتحصلات النقدية من العملاء خلال الشهر طبقاً ليومية المقبوضات (بما في ذلك الخصم) ٥٢٠٠٠٠ جنيه، كما تم إعدام ديون تبلغ ١٥٠٠ جنيه خلال الشهر، وحصلت المنشأة من عملائها خلال الشهر على ما تبلغ قيمته ٣٠٠٠٠ جنيه من أوراق القبض وتوقف أحد العملاء عن سداد كمبيالة كانت مستحقة عليه خلال الشهرة وكانت مودعة بالبنك للتحصيل بمبلغ ١٣٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف البروتستو ٥٠ جنيه وتم تسوية الأمور مع العميل وسد جزءاً وحرر للباقي سنداً إذنياً يتضمن فوائد تأخير تبلغ ١٥٠ جنيه. ويترتب على ذلك:

أ - تبلغ المبيعات الآجلة عن الشهر ٣١٢٠٠٠ جنيه.

ب - يجعل حـ / الديون المعدومة مديناً و حـ / العملاء دائناً بمبلغ ١٥٠٠ جنيه في اليومية العامة.

جـ - يجعل حـ / العملاء مديناً وحساب الفوائد الدائنة دائناً بمبلغ ١٥٠ جنيه.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

الحالة ٢: ظهر رصيد إجمالي العملاء في ٣/١ بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه وظهر رصيد نفس الحساب في ٣/٣١ بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه، وبلغ مجموع خانة العملاء في يومية المقبوضات عن الشهر ٢٤٠٠٠٠ جنيه واتضح من اليومية العامة ما يلي:

أوراق قبض مقبولة من عملاء ٣٠٠٠٠ جنيه، أوراق قبض توقف العملاء عن سدادها ١٠٠٠٠ جنيه، مصاريف قضائية ١٥٠ جنيه، فوائد تأخير ٨٥٠ جنيه، مردودات ومسموحات مبيعات ٢٥٠٠٠ جنيه، وبذلك تكون جملة المبيعات الآجلة عن الشهر مبلغ:

أ- ٣٠٠٠٠٠ جنيه، ب- ٣٠٩٠٠٠ جنيه، جـ- ٢٩٩٠٠٠ جنيه، د- لا شيء مما تقدم.

الحالة ٣: بلغ مجموع يومية المشتريات الآجلة في ٣/٣١ مبلغ ٢١٢٠٠٠ جنيه، وبلغ مجموع خانة الموردين في يومية المدفوعات عن نفس الشهر ٢٠٦٠٠٠ جنيه، كما أظهرت اليومية العامة مردودات مشتريات عن الشهر بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه، وأوراق قبض محولة لموردين بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه، وكان رصيد إجمالي الموردين في ٣/١ يبلغ ٤٨٠٠٠ جنيه. وهذا يعني:

أ - أن رصيد إجمالي الموردين في ٣/٣١ يبلغ ٤٨٠٠٠ جنيه.

ب- لم تحصل المنشأة على خصم نقدي.

جـ- يبلغ رصيد إجمالي الموردين في ٣/٣١ مبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه.

د - لا شيء مما تقدم.

الحالة ٤: بلغ مجموع خانة العملاء في يومية المقبوضات عن شهر معين ٤٦٥٠٠٠ جنيه وبلغ مجموع مردودات ومسموحات المشتريات ٣٢٠٠٠ جنيه، ومجموع مردودات ومسموحات المبيعات ٣٥٠٠٠ جنيه، ولم يختلف رصيد حساب إجمالي العملاء في نهاية الشهر عما كان عليه في بداية الشهر، وبذلك:

أ - تكون جملة المبيعات الآجلة عن الشهر ٥٠٠٠٠٠ جنيه يقيناً.

ب- يمكن أن تزيد أو تقل المبيعات الآجلة عن ٥٠٠٠٠٠ جنيه على حسـ

حركة أوراق القبض المقبولة والمرفوضة والديون المعدومة.

جـ- كذلك فإن الخصم النقدي المكتسب و المفقود يؤثران في مقدار المبيعات الآجلة التي تخص الشهر.

د - شيء بخلاف ما تقدم.

الحالة ٥: بلغ رصيد أوراق القبض في ٣/١ مبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه ورصيد أوراق القبض برسم التحصيل في نفس التاريخ ٥٠٠٠٠ جنيه وبلغت جملة أوراق القبض التي حصلت عليها المنشأة خلال الشهر ٦٠٠٠٠ جنيه أودعت نصفها في البنك للتحصيل وبلغت المتحصلات من أوراق قبض في يومية المقبوضات ٧٥٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف البروتستو في يومية المدفوعات ٥٠ جنيه وبلغت فوائد تجديد أوراق قبض في اليومية العامة ٥٥٠ جنيه وبلغت أوراق القبض المحولة لموردين ١٥٠٠٠ جنيه، وبلغ رصيد أوراق القبض برسم التحصيل في نهاية الشهر مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه ويترتب على ذلك:

أ - يبلغ رصيد أوراق القبض في نهاية الشهر مبلغ ٢٥٦٠٠ جنيه.

ب- توقف بعض العملاء عن سداد الأوراق المستحق عليهم في مواعيدها خلال الشهر وتم الاتفاق على تجديدها جزئياً أو كلياً.

جـ- بلغت المتحصلات من أوراق قبض برسم التحصيل مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه.

د - كل ما تقدم ، هـ- لا شيء مما تقدم.

الحالة ٦: بلغ رصيد أوراق الدفع في ٣/١ مبلغ ٢٢٠٠ جنيه وفي ٣/٣١ مبلغ ٢٣٠٠ جنيه، وبلغت جملة أوراق الدفع المسددة خلال الشهر طبقاً ليومية المدفوعات ٧٧٠٠ جنيه، وهذا يعني:

أ - أن أوراق الدفع التي صدرت خلال الشهر قد بلغت ٦٨٠٠ جنيه.

ب- أن من بين هذه الأوراق ما لا يقل قيمته عن ٣٦٠٠ كان لمدة تقل عن الشهر.

جـ ـ ان المنشأة لم تتوقف عن سداد أي ورقة دفع خلال الشهر.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٧: بلغ رصيد إجمالي الموردين في ٣/١ مبلغ ٦٤٠٠ جنيه وفي ٣/٣١ مبلغ ٨٥٠٠ جنيه وبلغت جملة المدفوعات النقدية للموردين في خانة النقدية في يومية المدفوعات ١٦٢٥٠ جنيه وبلغ الخصم النقدي المكتسب ٧٥٠ جنيه، وبلغت أوراق القبض المحولة لموردين مبلغ ٣٥٠٠ جنيه وأوراق الدفع المحررة لموردين ٤٠٠٠ جنيه. ويترتب على ذلك:

أ ـ تبلغ المشتريات الأجلة عن الشهر مبلغ ٢٦٦٠٠ جنيه.

ب ـ يبلغ مجموع الجانب المدين من حساب إجمالي الموردين في نهاية الشهر ٣٣٠٠٠ جنيه.

جـ ـ لا شك في أن جملة التسديدات لموردين بما فيها أوراق القبض المحولة وأوراق الدفع تقل عن المشتريات الأجلة بمبلغ ٢١٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

ثانياً ـ التمارين:

التمرين الأول:

فيما يلي بعض العمليات المطلوب إثباتها في يومية المبيعات الآجلة وإجراء قيد الملخص الشهري لها، والترحيل للحسابات الملائمة:

٤/٩: بيع بضاعة نقداً بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه وعلى الحساب بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه لشركة دويدار.

٧ /٩: تحصيل عملاء بخصم نقدي ٢٪، اجمالي المبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

١٤/٩: بيع بضاعة للسيد/عبد الحميد محمود بمبلغ ٦٧٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم.

١٧/٩: بيع بضاعة نقداً بمبلغ ٤٢٥٠ جنيه للعميل عبد التواب وعلى الحساب للعميل عبد الحميد محمود بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه، كما رد العميل محمود بضاعة من يوم ١٤/٩ بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه.

٢٢/٩: تحصل من عبد الحميد محمود رصيد حسابه عن صافي مبيعات ١٤/٩.

٢٥/٩: بيع بضاعة بمبلغ ٧٦٠٠ جنيه للعميل صمودن والحصول على كمبيالة بالقيمة تستحق بعد ٣ شهور.

٣٠/٩: بيع بضاعة بمبلغ ٢٣٥٠ جنيه للعميل عبد الصمد والحصول على شيك بالقيمة.

التمرين الثاني:

المطلوب: إثبات العمليات الآتية في دفاتر شركة النصر التجارية التي تستخدم اليوميات المساعدة الآتية: يومية المبيعات، يومية المشتريات، يومية المقبوضات، يومية المدفوعات، ثم ترحيل العمليات للحسابات الملائمة في دفاتر الأستاذ وإجراء قيود الملخصات الشهرية لليوميات المساعدة وترحيلها.

٢ /١٠: باعت بضاعة على الحساب للعميل محمد بمبلغ ١٣٠٠ جنيه (شروط البيع الآجل ٢٪ ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم) بالفاتورة رقم ٩/أ.

٣ /١٠: اشترت بضاعة من شركة الضحى بتاريخ ٢/١٠ وتسلمتها اليوم بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافي ٦٠ يوماً.

٥ /١٠: اشترت آلات من شركة التجارة للآلات بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه بشروط صافي ٢٠ يوم. وفي نفس اليوم باعت بضاعة على الحساب للعميل عبد الجواد بمبلغ ١٤٠٠ جنيه، فاتورة رقم ١٠/أ.

٧ /١٠: اقترضت من بنك القاهرة مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه أودعت حسابها الجاري بالبنك.

٨ /١٠: تسلمت بضاعة من شركة الضحى مرفق معها فاتورة بتاريخ ٥/١٠ بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه بشروط: ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم.

٩ /١٠: سددت ايجار المحل عن شهر بمبلغ ١٠٠٠ جنيه.

١٠/١٠: باعت بضاعة على الحساب للعميل عبد الرحيم بمبلغ ١٨٠٠ جنيه، فاتورة رقم ١١/أ.

١١/١٠: تسلمت شيك من العميل محمد بمبلغ ١٢٧٤ جنيه سداداً لمبيعات يوم ٢/١٠، كما سددت حساب شركة الضحى عن مشتريات يوم ٣/١٠ بشيك (فاتورة بتاريخ ٢/١٠).

١٢/١٠: تسلمت بضاعة مصحوبة بفاتورة من شركة عبد الصمد بتاريخ ٩/١٠ بمبلغ ٢٧٥٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافي ٦٠ يوم.

١٤/١٠: بلغت المبيعات النقدية في ذلك اليوم ٤٢٢٠ جنيه.

١٥/١٠: حصلت من شركة عبد الصمد على مسموحات من مشتريات ١٢/١٠ بمبلغ ٣٥٠ جنيه لعدم مطابقة الأصناف للمواصفات وفي نفس التاريخ أرسلت شيك لشركة الضحى سداد المشتريات يوم ٨/١٠ (فاتورة بتاريخ ٥/١٠).

١٦/١٠: باعت بضاعة على الحساب للعميل محمد بمبلغ ١٠٠٠ جنيه، فاتورة رقم ١٢/أ.

١٩/١٠: حصلت على شيك من العميل عبد الرحيم سداداً لمشترياته من الشركة بتاريخ ١٠/١٠، وفي نفس اليوم سددت فاتورة شركة عبد الصمد بتاريخ ٩/١٠ نقداً (من الصندوق) وحصلت على الخصم.

٢١/١٠: باعت آلات حاسبة مستعملة بمبلغ ٤٤ جنيه حصلت نقداً بالصندوق.

٢٤/١٠: تسلمت بضاعة من شركة عبد التواب مصحوبة بفاتورة بمبلغ ١٢٥٠

جنيه بتاريخ ١٠/٢١ بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم.

١٠/٢٦ : تسلمت نقداً بالصندوق مبلغ ٩٨٠ جنيه من العميل محمد سداداً لمبيعات يوم ١٠/١٦، وباعت في نفس اليوم بضاعة للعميل عبد الرحيم بمبلغ ٧٠٠ جنيه، فاتورة رقم ١٣/أ.

١٠/٣١ : بلغت المبيعات النقدية ٣٦٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه بشيكات، وبلغت المصروفات البيعية المسددة عن الشهر ١٧٥٠ جنيه منها ٥٠٠ جنيه بشيكات.

التمرين الثالث:

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة الشرق التجارية خلال شهر نوفمبر:

١١/١ : اشترت مواد ومهمات بيعية بمبلغ ٣٥٠ جنيه نقداً وسددت رصيد المورد عبد الستار بمبلغ ٢٣٧٠ جنيه بشيك وحصلت على خصم نقدي منه بمبلغ ٣٠ جنيه.

١١/٣ : باعت بضاعة لشركة اخوان سعدون بمبلغ ٦٥٢٠ جنيه على الحساب بفاتورة رقم ٣١١، كما باعت بضاعة نقداً بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه حصل منها بالصندوق ٦٠٠ جنيه والباقي بشيك.

١١/٦ : اشترت أثاث وتركيبات بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه على الحساب، واشترت بضاعة من المورد عبد الستار بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه سدد منها ٢٠٠٠ جنيه بشيك والباقي على الحساب بشروط ٢٪ ١٠ أيام، صافي ٣٠ يوم، وكانت فاتورة المورد بتاريخ ١١/٥.

١١/٩ : سددت مصروفات دعاية وإعلان بمبلغ ٤٠٠ جنيه بشيك وبلغت المصروفات النثرية من الصندوق ٢١٠ جنيه.

١١/١٢ : ردت شركة اخوان سعدون بضاعة بمبلغ ١٢٥٠ جنيه من مبيعات يوم

١١/٣ ، وباعت الشركة بضاعة لشركة الشروق بمبلغ ٣٧٥٠ جنيه على الحساب ، فاتورة رقم ٣١٢.

١١/١٥ : بلغت المبيعات النقدية بالصندوق ٦٧٠٠ جنيه، وسددت مشتريات البضاعة من المورد عبد الستار بتاريخ ١١/٦ بشيك، وأودعت بالحساب الجاري بالبنك ٤٥٠٠ جنيه من النقدية بالصندوق.

١١/١٧ : أخطر البنك الشركة بأن العميل مسعود قد توقف عن سداد الكمبيالة المسحوبة عليه والمخصومة بالبنك والبالغ قيمتها ٢٥٠٠ جنيه وقام البنك بالاجراءات اللازمة وحمل الشركة بالمصاريف البالغة ١٩ جنيه وكذلك بقيمة الكمبيالة.

١١/٢٠ : بلغت المشتريات النقدية من البضاعة ١٢٠٠ جنيه من الصندوق، ٣١٠٠ جنيه بشيكات، كما بلغت المشتريات الآجلة من المورد عبد الودود ٦٨٥٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم، وكانت الفاتورة بتاريخ ١١/١٩.

١١/٢٣ : باعت الشركة احدى السيارات القديمة بمبلغ ٣٥٠ جنيه وحصلت القيمة بالصندوق، كما باعت بعض الأثاث والتركيبات الزائدة عن حاجتها بمبلغ ٩٠٠ جنيه على الحساب.

١١/٢٦ : بلغت المشتريات النقدية ١٢٠٠ جنيه سدد منها من الصندوق ٢٠ جنيه، كما بلغت المشتريات الآجلة من المورد عبد الوهاب ٤٥٠٠ جنيه بشروط ١٪ ٢٠ يوم. صافي ٦٠ يوم، وبلغت المبيعات النقدية ١٣٧٥ جنيه حصل منها ٢٠٠ جنيه بالصندوق، وبلغت المبيعات الآجلة للعميل وهدان ٢٠٠ جنيه بفاتورة رقم ٣١٦.

١١/٢٩ : سحبت على شركة الشروق كمبيالة بمبلغ ٣٧٥٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة أشهر من تاريخه سداداً لرصيد حسابها. وقامت بخصم الكمبيالة في البنك في نفس اليوم مقابل مصاريف خصم قدرها ٣٥ جنيه. وقامت

بسداد حساب المورد عبد الودود عن مشتريات يوم ١١/٢٠ بشيك على البنك وحصلت على الخصم المكتسب.

١١/٣٠: سددت الايجار عن الشهر بمبلغ ١٢٠٠ جنيه بشيك، والأجور عن الشهر بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه من الصندوق، كما بلغت الفوائد المستحقة والتي لم تسدد بعد في نهاية الشهر ١٢٠ جنيه.

فإذا علمت أن الشركة تستخدم اليوميات المساعدة الآتية: المبيعات الآجلة، المشتريات الآجلة، المقبوضات، المدفوعات، أوراق القبض.

المطلوب:

١ ـ إثبات العمليات السابقة في دفاتر الشركة عن الشهر وترحيلها للحسابات الملائمة في دفاتر الأستاذ الملائمة.

٢ ـ اجراء قيود إثبات الملخصات الشهرية لليوميات المساعدة وترحيلها للحسابات الملائمة في الأستاذ العام.

٣ ـ اعداد ميزان مراجعة أستاذ العملاء وأستاذ الموردين في نهاية الشهر.

التمرين الرابع:

ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر شركة رشا التجارية في ٨٤/١/١: أستاذ العملاء: العميل عبد الجبار ١٦٠٠ جنيه، العميل عبد الجواد ٧٥٠ جنيه، العميل عبد الجليل ١١١٠ جنيه، العميل عبد الجسور ٢٣٤٠ جنيه، أستاذ الموردين: شركة أمل ١٩٠٠ جنيه، شركة أماني ٦٠٠ جنيه، شركة سونيا ٢١٠٠ جنيه، شركة سهيلة ٤٠٠ جنيه.

وقد قامت الشركة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير:

١/٢: بلغت المبيعات النقدية ١١٠٠ جنيه بالصندوق، ٣٤٠٠ جنيه بشيكات، وبلغت المبيعات الآجلة للعميل عبد الجواد ١٢٥٠ جنيه فاتورة رقم ٤/أ، والعميل عبد المولى ٣٠٠٠ جنيه فاتورة رقم ٥/أ.

١/٥: بلغت المشتريات النقدية الآتي: بضاعة من الصندوق ٢٦٠٠ جنيه، أثاث

بشيك ١٠٠٠ جنيه، آلات ومعدات بشيك ٤٥٠٠ جنيه، كما بلغت المشتريات الآجلة الآتي: من شركة أمل ١٣٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم، فاتورة بتاريخ ١/٤، من شركة حسام ١٢٠٠ جنيه بشروط صافي ٣٠ يوم فاتورة بتاريخ ١/٣، كما بلغت تسديدات الشركة للموردين الآتي:

شركة أمل ١٤٨٠ جنيه وخصم مكتسب ٢٠ جنيه بشيك، شركة سونيا ١٩٥٠ جنيه وخصم مكتسب ٥٠ جنيه منها ٤٥٠ نقداً و ١٥٠٠ جنيه بشيك.

وبلغت المتحصلات من العملاء الآتي:

العميل عبد الجواد سدد رصيد حسابه بالصندوق بخصم ٣٠ جنيه، العميل عبد الجسور سدد ١٣٤٠ جنيه بشيك وقدم كمبيالة مسحوبة على حمدون بمعرفته ومظهره منه لشركة رشا تستحق بعد ٣٠ يوم من تاريخه بباقي رصيد حسابه.

١/١٠: باعت الشركة نقداً: أثاث قديم بمبلغ ١٢٠ جنيه حصلت بالصندوق، آلة قديمة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه بشيك، بضاعة بمبلغ ٧٦٠ جنيه حصلت بالصندوق، بضاعة بمبلغ ١٥٠٠ جنيه بشيكات كما باعت الشركة على الحساب للعميل عبد الجبار بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه، للعميل عبد الجواد بضاعة بمبلغ ١٢٠٠ جنيه، للعميل عبد الجسور بمبلغ ١٠٠٠ جنيه، العميل عبد المولى بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه، بفواتير أرقام ٩/أ، ١٠/أ، ١١/أ، ١٢/أ على التوالي. وقد سدد عبد المولى فاتورة الشركة رقم ٥/أ بتاريخ ١/٢ بشيك بخصم نقدي ٦٠ جنيه.

١/١٥: بلغت المدفوعات النقدية الآتي: شركة أمل ٥٠٠ جنيه بشيك، الأجور ٣٥٠ جنيه من الصندوق، مشتريات بضاعة ١٣٦٠ جنيه منها ٣٦٠ جنيه من الصندوق والباقي بشيك، فوائد مدينة ٧٠ جنيه بشيك، كما بلغت المتحصلات النقدية الآتي: ايجار دائن ٥٠٠ جنيه بشيك، مبيعات بضاعة ١٣٠٠ جنيه حصلت بالصندوق ٢١٠٠ جنيه بشيكات، من العميل عبد الجبار ٢٦٠٠ جنيه بشيك، من العميل عبد الجليل ٦٠٠ جنيه بالصندوق.

١/٢٠ : سدد العميل عبد المولى مبلغ ٩٨٠ جنيه بشيك ومنح خصم نقدي بمبلغ ٢٠ جنيه ورد بضاعة للشركة بمبلغ ٣٥٠ جنيه ومنحته الشركة مسموحات على مشترياته بتاريخ ١/١٠ بمبلغ ١٥٠ جنيه. كما ردت الشركة بضاعة لشركة حسام من مشتريات ١/٥ بمبلغ ٢٠٠ جنيه وسددت ٥٠٠ جنيه من رصيد حساب المورد بشيك وحررت سنداً اذنياً بالمبلغ الباقي يستحق بعد ثلاثة أشهر من تاريخه.

١/٢٥ : بلغت المبيعات الآجلة للعملاء الآتي: العميل عبد الجبار ٥٠٠ جنيه، العميل عبد الجواد ١٠٠٠ جنيه، العميل عبد الجسور ١٢٥٠ جنيه، العميل عبد المولى ٨٥٠ جنيه، بفواتير أرقام ٢٢/أ، ٢٣/أ، ٢٤/أ، ٢٥/أ على التوالي. وبلغت المتحصلات النقدية في نفس اليوم الآتي: من العميل عبد الجليل ٣٠٠ جنيه بالصندوق، من بيع مخلفات التعبئة والتغليف ٢٥٠ جنيه بشيك، من الفوائد الدائنة ١٥٠ جنيه بشيك.

١/٣١ : بلغت المشتريات الآجلة الآتي: من شركة أمل ٧٥٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم، من شركة سونيا ٢٠٠٠ جنيه بشروط صافي ٢٠ يوم، من شركة سهيلة ١٦٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٢٠ يوم. كما بلغت التسديدات النقدية، أجور ٧٦٠ جنيه من الصندوق، مرتبات ٥٠٠ جنيه بشيكات، دعاية وإعلان ٣٥٠ جنيه بشيك، شركة سهيلة ٤٠٠ جنيه نقداً من الصندوق.

المطلوب:

١ - إثبات العمليات السابقة في دفاتر اليوميات المناسبة وترحيلها لحسابات الأستاذ الملائمة.

٢ - أجراء قيد الملخص الشهري لليوميات المساعدة واتمام الترحيل للحسابات الملائمة.

٣ - اعداد ميزان مراجعة أستاذ العملاء، وأستاذ الموردين في ١/٣١/ ١٩٨٤.

التمرين الخامس:

فيما يلي أرصدة بعض الحسابات في ٨٤/٣/١ كما ظهرت في دفاتر شركة الصباح التجارية: اجمالي العمـلاء ٢٣١٥٠ جنيه، اجمالي المـوردين ١٦٧٥٠ جنيه، أوراق القبض ١٣٥٠٠ جنيه، أوراق االدفع ٨٢٥٠ جنيه.

وفيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر الشركة في نهاية شهر مارس عن عمليات الشهر: مجموع يومية المشتريات الآجلة ٣٢٨٥٠ جنيه، مجموع يومية المبيعات الآجلة ٦٧٢٥٠ جنيه، مجموع يومية مردودات ومسموحات المشتريات ٢٣٥٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه مردودات، مجموع يومية مردودات ومسموحات المبيعات ١١١٠ جنيه منها ٨٠٠ جنيه مردودات، مجموع يومية أوراق القبض ٦٥٠٠ جنيه، مجموع يومية أوراق الدفع ٧٧٥٠ جنيه، مجموع الجانب المدين من يومية المقبوضات ١٧٢٦٠٠ جنيه، مجموع الجانب الدائن من يومية المدفوعات ٩٧٥٠٠ جنيه. وبتحليل قيد الملخص الشهري ليوميتي المقبوضات والمدفوعات في اليومية العامة وجد الآتي:

يومية المقبوضات: صندوق ٢٥٥٠٠ جنيه، بنك ١٤٤٥٠٠ جنيه. خصم ٢٦٠٠ جنيه، مبيعات ٤٨٠٠٠ جنيه، عملاء ٨٤٠٠٠ جنيه، أوراق قبض ١١٠٠٠ جنيه، بيع أراضي ٢٥٠٠٠ جنيه، بيع آلات ٣٦٠٠ جنيه، عمولات ٦٠٠ جنيه، فوائد دائنة ٤٠٠ جنيه.

يومية المدفوعات: صندوق ١٢٥٠٠ جنيه، بنك ٦٣٦٠٠ جنيه، خصم ١٤٠٠ جنيه، مشتريات ٢٥٠٠٠ جنيه، موردون ٢٢٧٥٠ جنيه، أوراق دفع ٩٢٥٠ جنيه، أجور ومرتبات ٧٥٠ جنيه، دعاية وإعلان ٢٥٠ جنيه، ايجار ٥٠٠ جنيه، مياه وانارة ١٠٠ جنيه، آلات ومعدات ٢٨٠٠٠ جنيه، سيارات ١٠٠٠٠ جنيه.

وبتحليل قيود اليومية العامة عن الشهر وجد الآتي:

أوراق قبض مرسلة للتحصيل ٣٠٠٠ جنيه، أوراق قبض مخصومة ٢٥٠٠

جنيه، أوراق قبض مرفوضة ١٥٠٠ جنيه ومصاريف قضائية ١٥ جنيه، أوراق قبض محولة لموردين ١٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

١ ـ اجراء قيود اليومية العامة اللازمة في نهاية الشهر.

٢ ـ تصوير الحسابات اللازمة في الأستاذ العام وترحيل هذه القيود اليها.

التمرين السادس:

ظهرت أرصدة بعض حسابات الأستاذ العام في بداية ونهاية شهر مارس لشركة سحر التجارية كالآتي:

الحساب	الرصيد في أول مارس	الرصيد في آخر مارس
اجمالي العملاء	٢٥٠٠ جنيه	٢١٠٠ جنيه
اجمالي الموردين	٦٤٠٠ جنيه	٨٥٠٠ جنيه
أوراق القبض	٢٥٠٠ جنيه	٤٦٠٠ جنيه
أوراق الدفع	٣٢٠٠ جنيه	٢٣٠٠ جنيه
المشتريات	٥٨٧٥٠ جنيه	؟
المبيعات	٩٧٨٥٠ جنيه	؟

وفيما يلي بعض البيانات المسجلة في دفاتر الشركة خلال الشهر:

يومية المقبوضات: متحصلات نقدية من العملاء ٢٣٢٠٠ جنيه في خانة النقدية، خصم نقدي ٨٠٠ جنيه، متحصلات من أوراق قبض ٤٥٠٠ جنيه، مبيعات ١٨٥٤٠ جنيه.

يومية المدفوعات: مدفوعات نقدية لموردين ١٦٢٥٠ جنيه في خانة النقدية، خصم نقدي ٧٥٠ جنيه، مشتريات ١١٧٥٠ جنيه، أوراق دفع مسددة ٤٥٠٠ جنيه، مصاريف بروتستو عن أوراق قبض مرفوضة ٥٠ جنيه.

- اليومية العامة: أوراق قبض محولة لموردين ٣٥٠٠ جنيه، ديون معدومة ٥٠٠ جنيه، أوراق قبض برسم التحصيل ٢٥٠٠ جنيه. أوراق قبض مرفوضة من الأوراق المودعة في البنك للتحصيل ٢٠٠٠ جنيه، فوائد تجديد أوراق قبض ١٥٠ جنيه.

المطلوب: تصوير الحسابات الستة السابقة عن شهر مارس.

الفصل الثـانى

فى المحاسبة فى المشروعات الصناعية

١ ـ مقدمـة :

تعرضنا حتى الآن لاجراءات الدورة المحاسبية في المشـروعات التجارية والخدمية، والتي فيهـا يكون المصـدر الرئيـي لايـرادات المشروع هـو الاتجار في البضائع عن طريق عمليات الشراء والبيع، أو أداء الخدمات للعمـلاء. أما في المشروعات الصناعية، موضوع هذا الفصل، فإن ايرادات المشروع تأتي أسـاساً من عمليات تصنيع المنتجات والسلع التي يقوم المشروع بنفسه بانتاجها لأغراض بيعها لعملائه. فالمشروع الصناعي يحصل على مواد أولية في صورتها الخام أو في صـورة شبه مصنعة ثم يقوم بتحـويلهـا عن طـريق عمليـات التصنيـع الى سلع ومنتجات صالحة للبيع لعملائه. ويستخدم المشروع لأغراض عمليات التحـويل الصناعية التي يقوم باجرائها على المواد الأولية ما يتاح لديه من وسائل تصنيع مادية وبشرية من آلات ومعدات وعمال ومهندسين، ومـا إلى ذلك. وعـادة ما تكـون السلعة التي تنتج عن عمليات التصنيع مختلفة في الشكل والجوهر والخـواص عن المواد الأولية المستخدمة في إنتاجها. وتتكون ايرادات المشروع الصناعي أساساً من مبيعاته من منتجاته، بينما تتكون ايرادات المشروع التجاري من مبيعاته من السلع والبضائع التي يتم شرائها لأغراض اعادة بيعها من انتاج الغير. وبينما تتكون تكلفة مبيعات المشروع التجاري من تكلفة البضاعة التي يتم بيعهـا من مشترياته فـإن تكلفة مبيعات المشروع الصناعي تتكون من تكلفة ما يتم بيعه من انتاجه. وبذلك فيلزم الأمر لأغراض قياس هذه التكلفـة في المشروعـات الصناعيـة تحديـد تكلفة الانتـاج الذي يتـدفق من "عمليات الصنـاعية للمشـروع. وعندمـا تتحدد هـذه التكلفة، فإن موضوع تحديد تكلفة مبيعاتـه من هذا الانتـاج لا تختلف كثيراً عن

تحديد تكلفة البضاعة المباعة في المشروعات التجارية.

٢ - عناصر تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية:

تنقسم تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية الى ثلاثة عناصر أساسية هي: المواد الأولية والخامات المستخدمة في العمليات الانتاجية، تكلفة العمالة التي تساعد في تحويل هذه المواد الأولية والخامات الى منتجات قابلة للبيع، وتكلفة خدمات الأصول الثابتة المستنفدة في العمليات الصناعية. وقد جرت العادة في محاسبة التكاليف على تقسيم هذه العناصر إلى عناصر مباشرة على المنتج وعناصر غير مباشرة على المنتج، والعناصر المباشرة هي تلك التي يمكن تخصيصها الى منتج معين على وجه التحديد، ومن ثم يمكن معرفة مقدار احتياجات المنتج من كل منها بدرجة كبيرة من الدقة. كما ترتبط هذه العناصر ارتباطاً مباشراً بحجم الانتاج (عدد وحدات الانتاج) فتزيد بزيادته وتنقص بنقصانه، أما العناصر غير المباشرة فهي تلك التي تخدم العمليات الانتاجية عموماً ولا ترتبط بوحدة الانتاج بطريق مباشر. وليس لهذه العناصر تلك الروابط الوثيقة بحجم الانتاج، كما هو الحال في العناصر المباشرة، فبعضها قد يرتبط بالتقلبات في حجم الانتاج. كما قد لا توجد أي روابط بين بعضها والتقلبات في حجم الانتاج. وتتكون العناصر المباشرة من المواد المباشرة والأجور المباشرة، أما العناصر غير المباشرة، فيطلق عليها المصاريف الصناعية غير المباشرة، وتتكون من باقي عناصر تكلفة الانتاج بخلاف المواد المباشرة والأجور المباشرة.

وتمثل المواد المباشرة عناصر المواد الأولية والخامات والسلع شبه المصنعة التي تدخل في تكوين المنتج بطريق مباشر. فالحديد الخام يعتبر مواد مباشرة في صناعة ألواح الصاج وصناعة الحديد والصلب عموماً. كما أن ألواح الصاج تعتبر مواد مباشرة في صناعة السيارات وعربات السكك الحديدية مثلاً. والقطن الخام يعتبر مواد مباشرة في صناعة غزل القطن، كما أن غزل القطن يعتبر مواد مباشرة في صناعة النسيج، وهكذا. ولا تعتبر كل المواد المستخدمة في العمليات الصناعية مواداً مباشرة على المنتج. فزيت البترول ومواد الوقود الأخرى كالفحم مثلاً تعتبر

من المواد اللازمة لتشغيل الآلات والمعدات وصيانتها. ولكنها لا تعتبر من المواد المباشرة على الانتاج لأنها لا تدخل في تكوين المنتج بصفتها المادية، وإنما تعتبر من عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة، ويطلق عليها المواد غير المباشرة.

وتشتمل تكلفة المواد المباشرة على ثمن شرائها (الصافي بعد خصم الخصم النقدي المكتسب في حالة وجوده) وكل التكاليف اللازمة لنقلها لمخازن المشتري كما يجب أيضاً أن تتضمن التكلفة تكلفة التخزين والمناولة في مخازن المشتري حتى تصبح في متناول العمليات الصناعية.

وتمثل الأجور المباشرة مقابل الخدمات التي يحصل عليها المشروع من العاملين في العمليات المؤدية لانتاج السلع والخدمات التي ينتجها بطريق مباشر. مثال ذلك أجور عمال تشغيل الآلات وعمال تجميع الاجزاء وتشطيب المنتجات وما إلى ذلك من أنواع العمالة التي تتناول عمليات متعلقة بانتاج المنتج بطريق مباشر. أما أجور الملاحظين والمشرفين والفراشين والكتبة، وما إلى ذلك من أنواع العمالة التي تؤدي خدمات عامة للعمليات الصناعية بأسرها فلا تعد من الأجور المباشرة، وإنما تعتبر من مكونات المصروفات الصناعية غير المباشرة، ويطلق عليها الأجور غير المباشرة. ويمكن التفرقة بين الأجور المباشرة والأجور غير المباشرة عن طريق مدى ارتباط كل منهما بحجم الانتاج. والأجور المباشرة عادة ترتبط بالتقلبات في حجم الانتاج ارتباطاً كبيراً، بينما لا توجد هذه الروابط في الأجور غير المباشرة.

ولا تقتصر الأجور المباشرة على الأجور النقدية المستحقة للعمل المباشر، وإنما يجب أيضاً أن تتضمن تكلفة المزايا العينية والتأمينات الاجتماعية المتعلقة بها.

وتشتمل المصروفات الصناعية غير المباشرة على كل عناصر المصروفات المتعلقة بعمليات الانتاج بخلاف المواد المباشرة والأجور المباشرة. هذا ولا تتضمن المصاريف الصناعية غير المباشرة مصاريف البيع والتوزيع أو المصاريف الادارية والتمويلية. ومن أمثلة المصروفات الصناعية غير المباشرة ما يلي: أجور الملاحظين والمهندسين وعمال الصيانة والاصلاحات والنظافة والكتبة، وقطع الغيار والمهمات

ومواد الصيانة والاصلاحات، الوقود والزيوت والشحومات والمياه والانارة والقوى الكهربائية المحركة للآلات، التأمين على مباني وآلات المصنع، والضرائب على مباني وآلات المصنع، اهلاك الآلات والمعدات والمباني الخاصة بالمصنع، ايجار المباني والآلات والمعدات الخاصة بالمصنع، وما شابه ذلك من عناصر التكلفة المتعلقة بالمصنع والتي لا تعد من مكونات المواد المباشرة أو الأجور المباشرة.

وعلى هذا الأساس تتلخص الاختلافات الرئيسية بين المشروعات الصناعية والمشروعات التجارية حتى هذه النقطة، في أن الأولى تحصل على المواد الأولية لأغراض اجراء عمليات صناعية عليها وتحويلها الى منتجات قابلة للبيع للعملاء، بينما الثانية تشتري بضائع جاهزة لأغراض اعادة بيعها لعملائها دون إجراء عمليات صناعية عليها، وبذلك يتطلب الأمر قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية أولاً قبل أن يتمكن المحاسب من تحديد تكلفة مبيعاتها وقياس مجمل الربح.

٣ ـ قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية:

يتطلب الأمر لأغراض قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية اضافة حسابات جديدة بالأستاذ العام والاستعانة بسجلات ودفاتر تحليلية أخرى للمساعدة في تحديد تكلفة انتاج والرقابة عليها. وسوف نتناول هنا الاختلافات الرئيسية بين المشروعات الصناعية والمشروعات التجارية باختصار وتبسيط، وذلك في ظل طريقة المخزون الدوري، على أن نتناول الموضوع بالتفصيل في دراستنا المتقدمة.

٣ ـ أ ـ المخزون:

بينما يكون للمشروعات التجارية حساب واحد للمخزون في الأستاذ العام، فإن المشروعات الصناعية عادة ما يخصص فيها للمخزون ثلاثة حسابات في الأستاذ العام هي:

١ ـ حساب مخزون المواد الأولية والخامات: ويوضح رصيده تكلفة المواد

الأولية والخامات في حيازة المشروع في لحظة زمنية معينة، وهو من حسابات الأصول.

٢ ـ حساب مخزون الانتاج غير التام: ويطلق عليه أيضاً حساب مخزون الانتاج تحت التشغيل، ويوضح رصيد هذا الحساب تكلفة الانتاج الذي ما زال في إحدى مراحل العمليات الصناعية ولم يصبح انتاج تام بعد، في لحظة زمنية معينة، وهو أيضاً من حسابات الأصول.

٣ ـ حساب الانتاج التام: ويوضح رصيد هذا الحساب تكلفة الانتاج التام الذي يقع في حيازة المشروع في لحظة زمنية معينة، وهو انتاج تام بمعنى أنه في حالة صالحة للبيع للعملاء، ولا يحتاج لعمليات صناعية، اضافية ويعتبر من حسابات الأصول.

٣ ـ ب ـ حساب مشتريات المواد الأولية والخامات:

إذا كان المشروع الصناعي يتبع طريقة المخزون الدوري، فإنه عادة ما يخصص حساب في الأستاذ العام لمشتريات المواد الأولية والخامات (وعادة ما يكون لديه يومية مساعدة لهذه المشتريات وأستاذ مساعد للموردين) ويجعل هذا الحساب مديناً بتكلفة ما يتم شراؤه من المواد الأولية والخامات خلال الفترة المحاسبية. ويمكن أن تعالج المرتجعات والمسموحات من مشتريات المواد الأولية والخامات وكذلك الخصم النقدي المكتسب في هذا الحساب، أو يخصص لكل منها حساب مستقل في الأستاذ العام، على أن تتم التسوية اللازمة لتحديد صافي مشتريات المواد الأولية والخامات في نهاية الفترة المحاسبية.

٣ ـ جـ ـ حساب الأجور المباشرة:

عادة ما يقوم المشروع الصناعي بتخصيص حساب مستقل للأجور المباشرة في الأستاذ العام يحمل بتكلفة العمل المباشر على الانتاج على مدار الفترة المحاسبية.

٣ - د - حساب المصروفات الصناعية غير المباشرة:

عادة ما يتضمن النظام المحاسبي للمشروعات الصناعية دفتر أستاذ مستقل للمصروفات الصناعية غير المباشرة يخصص لكل عنصر منها حساب فيه وبالاضافة الى ذلك يخصص حساب في الأستاذ العام للمصروفات الصناعية غير المباشرة، يوضح رصيده في نهاية الفترة المحاسبية اجمالي تكلفة المصروفات غير المباشرة المستنفدة في العمليات الانتاجية على مدار الفترة.

٣ - هـ - تحديد تكلفة الانتاج:

تتحدد تكلفة المبيعات في المشروعات التجارية، من واقع دراستنا السابقة، في ظل طريقة المخزون الدوري كالآتي:

تكلفة البضاعة المباعة = مخزون بضائع أول المدة + صافي المشتريات خلال المدة - مخزون بضائع آخر المدة.

وحتى يمكن تحديد تكلفة المبيعات في المشروعات الصناعية، فإنه يلزم قبل ذلك تحديد تكلفة الانتاج التام خلال المدة، والذي يحل محل المشتريات في المشروعات التجارية. وعلى نفس النسق وبنفس منطق تحديد تكلفة البضاعة المباعة، يتم تحديد تكلفة الانتاج التام في المشروعات الصناعية، التي تتبع طريقة المخزون الدوري كالآتي:

البيان		
مخزون أول الفترة من المواد الأولية والخامات	xxx	
+ صافي مشتريات الفترة من المواد الأولية والخامات.	xxx	
تكلفة المواد الأولية والخامات المتاحة		xxx
- مخزون آخر الفترة من المواد الأولية والخامات		(xxx)
تكلفة المواد الأولية والخامات المستخدمة		xxx
+ الأجور المباشرة		xxx
+ المصاريف الصناعية غير المباشرة		xxx
التكلفة الصناعية عن الفترة		xxx
+ مخزون أول الفترة من الانتاج غير التام		xxx

- مخزون آخر الفترة من الانتاج غير التام	(xxx)
تكلفة الانتاج التام عن الفترة	xxx
	xxx

وعندما نتوصل الى تحديد تكلفة الانتاج الذي تم فعلاً خلال الفترة وأصبح صالحاً للبيع للعملاء. يمكن تحديد تكلفة ما تم بيعه فعلاً خلال الفترة (تكلفة المبيعات) كالآتي:

مخزون أول الفترة من الانتاج التام	xxx	
+ تكلفة الانتاج التام خلال الفترة	xxx	
تكلفة الانتاج التام المتاح للبيع		xxx
- مخزون آخر الفترة من الانتاج التام		(xxx)
تكلفة المبيعات من الانتاج التام		xxx

وعادة ما تستعين المشروعات الصناعية بحساب يخصص لقياس تكلفة الانتاج التام خلال الفترة يطلق عليه حساب الانتاج أو حساب التشغيل. وسوف نتناول الحساب في البند التالي، بعد أن نوضح كيفية حساب هذه التكلفة في صورة قائمة عن طريق مثال رقمي.

ظهرت الأرصدة التالية بميزان مراجعة شركة الأعمال الصناعية في ١٢/٣١: مخزون ١/١ من المواد ١٣٢٠٠ جنيه، مخزون ١/١ من الانتاج غير التام ٦٨٠٠ جنيه، صافي مشتريات المواد ٩٧٨٠٠ جنيه، مخزون ١/١ من الانتاج التام ٢٥٠٠٠ جنيه، الأجور المباشرة ٢٢٧٠٠ جنيه، الأجور غير المباشرة ٧٦٠٠ جنيه، وقود وزيوت وقوى محركة ٦٨٥٠ جنيه، إهلاك آلات ومباني المصنع ٤١٥٠ جنيه، مصروفات صناعية غير مباشرة متنوعة ٣٤٠٠ جنيه.

وقد تبين من الجرد الفعلي في نهاية الفترة أن مخزون المواد ١٥٠٠٠ جنيه، مخزون الانتاج غير التام ٨٤٠٠ جنيه، مخزون الانتاج التام ١٨٥٠٠ جنيه.

والمطلوب: اعداد قائمة توضح فيها كيفية حساب تكلفة الانتاج المباع.

وبالاستعانة بالنموذج الموضح بعاليه، ومع ملاحظة أن المصروفات الصناعية غير المباشرة متفرقة في عدة حسابات يتم حساب تكلفة الانتاج المباع

(تكلفة المبيعات من الانتاج التام) كالآتي:

	جنيه	جنيه	جنيه
مخزون مواد ١/١	١٣٢٠٠		
صافي مشتريات مواد	٩٧٨٠٠		
تكلفة المواد المتاحة		١١١٠٠٠	
ـ مخزون مواد ١٢/٣١		(١٥٠٠٠)	
تكلفة المواد المستخدمة			٩٦٠٠٠
الأجور المباشرة			٢٢٧٠٠
المصروفات الصناعية غير المباشرة:			
أجور غير مباشرة		٧٦٠٠	
وقود وزيوت وقوى محركة		٦٨٥٠	
اهلاك آلات ومباني المصنع		٤١٥٠	
مصروفات متنوعة		٣٤٠٠	
مجموع المصروفات الصناعية غير المباشرة			٢١٠٠٠
التكلفة الصناعية عن الفترة			١٣٩٧٠٠
+ مخزون ١/١ من الانتاج غير التام			٦٨٠٠
- مخزون ١٢/٣١ من الانتاج غير التام			(٨٤٠٠)
تكلفة الانتاج التام خلال الفترة			١٣٨١٠٠
+ مخزون ١/١ من الانتاج التام			٢٥٠٠٠
- مخزون ١٢/٣١ من الانتاج التام			(١٨٥٠٠)
تكلفة الانتاج المباع خلال الفترة (تكلفة المبيعات).			١٤٤٦٠٠

٤ ـ حساب الانتاج وحساب المتاجرة في المشروعات الصناعية:

عادة ما تتكون الحسابات الختامية في المشروعات الصناعية من ثلاثة حسابات هي: حساب الانتاج (أو حـ/التشغيل) ويهدف أساساً الى قياس تكلفة الانتاج التام والذي انتهى من العمليات الصناعية المختلفة وأصبح معداً للبيع للعملاء، وحساب المتاجرة يهدف الى قياس هامش الربح الناتج من مقارنة تكلفة

الانتاج المباع بسعر بيعه والمتاح لتغطية المصروفات الأخرى بخلاف عناصر التكلفة الصناعية للمشروع. ولا يختلف هذا الحساب من حيث الهدف عن حساب المتاجرة في المشروعات التجارية، إلا أنه يعتمد بصدد تحديد تكلفة المبيعات على حساب الانتاج في المشروعات الصناعية. أما الحساب الثالث فهو حساب الأرباح والخسائر والذي لا يختلف شكلاً أو موضوعاً عما عرفناه في المشروعات التجارية.

وإذا رجعنا للمثال الرقمي الموضح في البند السابق فإن حساب الانتاج يتخذ الصورة الموضحة فيما يلي:

شركة الأعمال الصناعية

منه　　　حساب الانتاج عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/١٩ـ　　　له

مليم	جنيه			
	١٣٢٠٠	الى حـ/مخزون مواد ١/١	١٣٨١٠٠	من حـ/المتاجرة
	٩٧٨٠٠	الى حـ/صافي مشتريات مواد.		
١١١٠٠٠	ـــــ	تكلفة المواد المتاحة		
(١٥٠٠٠)		من حـ/مخزون مواد ١٢/٣١		
٩٦٠٠٠		تكلفة المواد المستخدمة		
٢٢٧٠٠		الى حـ/الأجور المباشرة		
	٧٦٠٠	الى حـ/الأجور غير المباشرة.		
	٦٨٥٠	الى حـ/وقود وزيوت وقوى		
	٤١٥٠	الى حـ/اهلاك آلات ومباني المصنع		
	٣٤٠٠	الى حـ/مصروفات صناعية متنوعة		
٢١٠٠٠	ـــــ	مصروفات صناعية غير مباشرة		
١٣٩٧٠٠		التكلفة الصناعية عن الفترة		
٦٨٠٠		الى حـ/مخزون انتاج غير تام ١/١		
(٨٤٠٠)		من حـ/مخزون انتاج غير تام ١٢/٣١		
١٣٨١٠٠		تكلفة الانتاج التام خلال الفترة	١٣٨١٠٠	

وتقفل تكلفة الانتاج التام خلال الفترة في حساب المتاجرة لأغراض تحديد تكلفة المبيعات. ويترتب على ذلك أن الحسابات المتعلقة بتكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية يتم إقفالها في نهاية الفترة في حساب الانتاج لأغراض تحديد هذه التكلفة وذلك بعد إجراء التسويات اللازمة عليها. ويلاحظ أيضاً أن حسابات المخزون في نهاية الفترة تنشأ بقيود تسوية حيث تجعل مدينة مقابل جعل الحساب الختامي دائناً. وقد ظهرت الحسابات في الجانب المدين من حساب الانتاج باشارة سالبة، بما يعني أن حساب الانتاج جعل دائناً بها، وقد قمنا بهذا الاجراء بدلاً من إظهارها باشارتها في الجانب الدائن من الحساب حتى نستطيع التوصل الى بعض العناصر الهامة بطريق مباشر كتكلفة المواد المستخدمة، أو تكلفة الانتاج التام خلال الفترة.

ولا تختلف اجراءات التسويات واعداد قيود التسوية والاقفال لحسابات الايرادات والمصروفات في المشروعات الصناعية عما سبق معرفته من تناولنا للمشروعات التجارية. وعادة ما تخصص خانتان مستقلتان في ورقة العمل في المشروعات الصناعية لحساب تكلفة الانتاج التام واجراء التسويات المتعلقة بها. ولن نتناول هذا الموضوع على هذا المستوى المبدئي من الدراسة.

ويظهر حساب المتاجرة للمثال تحت البحث، بفرض أن صافي المبيعات ١٨٠٠٠٠ جنيه كالآتي:

شركة الأعمال الصناعية

حساب المتاجرة عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/-١٩

منه			له	
	١٣٧١٠٠	الى حـ/الانتاج	١٨٠٠٠٠	من حـ/صافي المبيعات
	٢٥٠٠٠	الى حـ/مخزون انتاج تام ١/١		
١٦٣٣٠٠	ـــــ	تكلفة الانتاج المتاح للبيع		
(١٨٥٠٠)		من حـ/مخزون انتاج تام ١٢/٣١		
١٤٤٦٠٠		تكلفة المبيعات		
٣٥٤٠٠		مجمل الربح (الى حـ/أ ح)		
١٨٠٠٠٠			١٨٠٠٠٠	

والاختلاف الوحيد في بنود الحساب بين المشروعات التجارية والصناعية كما هو واضح هو احلال حـ/صافي المشتريات في الأولى بـ حـ/الانتاج (تكلفة الانتاج التام) في الثانية.

أسـئلة وتمـارين

الفصـل الثاني

أولاً : الأسئلة :

١ ـ تكلم باختصار عن كل مما يأتي: المواد المباشرة، الأجور غير المباشرة، التفرقة بين الأجور المباشرة وغير المباشرة، تكلفة المواد المتاحة، عناصر التكلفة الصناعية.

٢ ـ حدد أي من عناصر المصروفات الآتية يعتبر من المواد المباشرة، وأي منها يعتبر من الأجور المباشرة، وأي منها يعتبر من المصروفات الصناعية غير المباشرة. افترض أن هذه العناصر تخص شركة تقوم بغزل القطن ونسجه الى أقمشة وصباغة وتجهيز هذه الأقمشة للبيع: القطن الخام، غزل القطن، مواد الصباغة والتجهيز، أجور ملاحظين عمال النسيج، أجور عمال الغزل، اهلاك أثاث وتركيبات مكاتب مهندسي المصنع، اهلاك آلات ومعدات المصنع، اهلاك مباني الادارة، مرتبات قسم المحاسبة، الضرائب العقارية على مبنى المصنع، دعاية واعلان عن منتجات المصنع، قطع غيار ومهمات للآلات الكاتبة والحاسبة، مياه وانارة مكاتب الادارة، وقود وزيوت لمحطة توليد الكهرباء التي تغذي المصنع، أجور مفتشي النسيج المجهز، مصاريف انتقال مهندسي المصنع، أجور عمال آلات التجهيز، خصم نقدي مكتسب على مشتريات القطن الخام، اهلاك آلات التجهيز، اهلاك سيارات نقل العاملين بالمصنع.

٣ ـ علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك:

أ ـ ليس هناك أي روابط بين أي من عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة والتقلبات في حجم الانتاج.

ب ـ إذا بلغت التكلفة الصناعية لاحدى الشركات عن الفترة المحاسبية ٣٢٠٠٠٠ جنيه وبلغ مخزون آخر الفترة من الانتاج التام ٢٠٠٠٠ جنيه ومخزون

أول الفترة من الانتاج غير التام ٣٠٠٠٠ جنيه، فإن تكلفة الانتاج التام خلال الفترة تكون ٣٢٠٠٠٠ جنيه.

جـ - تعالج مردودات ومسموحات المشتريات في المنشآت الصناعية في حساب المتاجرة، مثلها في ذلك مثل المنشآت التجارية.

د - لا بد وأن يكون الانتاج التام للمنشأة الصناعية قابل للاستخدام المباشر بمعرفة العميل لأغراض الاستهلاك أو الاقتناء.

هـ - يمكن أن يكون الانتاج التام لشركة صناعية معينة بمثابة مادة أولية بالنسبة لشركة صناعية أخرى.

و - إذا خصص حساب مستقل بدفتر الأستاذ العام لكل عنصر من عناصر المصروفات الصناعية غير المباشرة فإن هذا لا يعني امكانية الاستغناء عن حساب اجمالي لهذه العناصر بالأستاذ العام، بل لا بد من وجوده حتى يمكن تصوير حساب الانتاج.

ز - يمكن أن يستعين المشروع الصناعي بيومية مساعدة للمشتريات مثله في ذلك مثل المشروع التجاري.

ح - تشتمل المصروفات الصناعية غير المباشرة على كل عناصر المصروفات التي تظهر بميزان المراجعة في المشروع الصناعي فيما عدا المورد المباشرة والأجور المباشرة.

ط - يعد مخزون الانتاج التام من الأصول بينما يعد مخزون المواد الأولية والخامات ومخزون الانتاج غير التام من عناصر التكلفة الصناعية.

٤ - أختر الأجابة الصحيحة من الإجابات المعطاه لكل حالة من الحالات التالية بعد سياق المبررات الكافية لصحة أو عدم صحة كل إجابة من الإجابات.

الحـالة ١ :

إذا بلغ مخزون المواد الأولية والخامات أول الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه وبلغت جملة المشتريات من هذه المواد والخامات خلال الفترة ٢٧٠٠٠٠ جنيه وبلغ مخزون آخر الفترة من هذه المواد والخامات ٥٠٠٠٠ جنيه فإن :

(أ) تبلغ تكلفة الإنتاج التام عن الفترة ٢٥٠٠٠٠ جنيه .

(ب) تبلغ تكلفة المواد الأولية والخامات المستخدمة ٢٥٠٠٠٠ جنيه .

(جـ) تنطوي تكلفة الإنتاج التام بالأضافة للمواد المباشرة علي الأجور المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة ويلزم معرفة الإنتاج غير التام في بداية الفترة ونهايتها أيضاً لإمكانية تحديد تكلفة الإنتاج التام عن الفترة .

الحـالة ٢ :

إذا بلغت التكلفة الصناعية خلال الفترة ٢٦٠٠٠٠ جنيه وبلغ مخزون الإنتاج غير التام في بداية الفترة ٤٠٠٠٠ جنيه وبلغ مخزون الإنتاج غير التام في نهاية الفترة ٥٠٠٠٠ جنيه فأن :

(أ) تبلغ تكلفة البضاعة المباعة ٢٥٠٠٠٠ جنيه .

(ب) تبلغ تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة ٢٥٠٠٠٠ جنيه .

(جـ) حتي يمكن معرفة تكلفة البضاعة خلال الفترة (تكلفة المبيعات) فأنه يلزم معرفة تكلفة مخزون الإنتاج التام في بداية الفترة ونهايتها .

الحـــالة ٣ :

إذا أتبعت الوحدات المحاسبية التجارية والصناعية نظام المخزون

المستمر ، فإن :

(أ) يحل حساب المخزون من المواد الأولية والخامات في الوحدات الصناعية محل حساب مخزون البضاعة في الوحدات التجارية .

(ب) يكون في الوحدات الصناعية للمخزون حسابين ويكون في الوحدات التجارية حساب واحد .

(جـ) يكون هناك في الوحدات الصناعية حساباً لمخزون المواد الأولية وحساباً لمخزون الإنتاج التام وحساباً للإنتاج غير التام (الإنتاج تحت التشغيل) .

الحـــالة ٤ :

يتحمل حساب الإنتاج في المشروعات الصناعية بعناصر تكلفة إنتاج تعتبر من العناصر التي يتحمل بها حساب الأرباح والخسائر في المشروعات التجارية وأهم تلك العناصر هو إهلاك الأصول التالية .

(أ) العبارة غير صحيحة علي إطلاقها إلا إذا كانت كل الأصول الثابتة تخص العمليات الصناعية .

(ب) مازال حساب الأرباح والخسائر في المنشآت الصناعية يتحمل بإهلاك الأصول الثابتة التي لا تخص العمليات الصناعية .

(جـ) يتحمل حساب الإنتاج بإهلاك أصول المصنع ويتحمل حساب المتاجرة بإهلاك أصول البيع والتوزيع في المنشآت الصناعية .

الحـــالة ٥ :

قد تكون المواد الأولية من الخامات كما قد تكون إنتاجاً تاماً لعملية صناعية سابقة ولكنها لا يمكن أن تكون من المنتجات الصالحة للإستخدام بمعرفة

المستهلك مباشرة .

(أ) العبارة صحيحة حيث يعتبر القطن من المواد الأولية والخامات مثلاً ويعتبر الغزل من المواد الأولية والخامات ولكن لا يمكن إعتبار النسيج من المواد الأولية والخامات .

(ب) العبارة غير صحيحة فالغزل يعتبر من المواد الأولية والخامات في مصنع للنسيج كما أن جزءاً منه يباع كخيوط حياكة للمستهلك كما أن النسيج يمكن أن يستخدم كخامات في مصنع للملابس الجاهزة كما يمكن أن يباع مباشرة للمستهلك .

(جـ) تعتبر كل مدخلات العملية الإنتاجية من المواد الخام والمنتجات شبه المصنوعة والمصنوعة بمعرفة الغير من المواد والخامات مادامت تخضع لعمليات صناعية إضافية .

ثانياً : التمـــارين

التمرين الأول :

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بشركة الصناعات المستطرقة لسنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/١٩ :

١ ـ المخزون	في ١/١/ـ١٩	في ٣١/١٢/ـ١٩
مواد أولية وخامات	٣٢٠٠٠ جنيه	٣٤٠٠٠ جنيه
انتاج غير تام	٣٢٠٠٠ جنيه	٦٠٠٠٠ جنيه
انتاج تام	٢٨٠٠٠ جنيه	٢٢٠٠٠ جنيه

٢ ـ بعض أرصدة حسابات الأستاذ العام في ٣١/١٢/ـ١٩:

مشتريات مواد أولية ١٧٥٥٠٠ جنيه، مردودات ومسموحات مشتريات ٥٥٠٠ جنيه، مبيعات ٣٢٧٠٠٠ جنيه، مردودات ومسموحات مبيعات ١٧٠٠٠ جنيه، الأجور المباشرة ٦٥٠٠٠ جنيه، أجور غير مباشرة ٥٦٠٠ جنيه، اهلاك آلات ومباني المصنع ٧٥٠٠ جنيه، وقود وزيوت وقوى محركة ٦٧٠٠ جنيه، أدوات ومهمات صيانة مستخدمة في المصنع ٣٧٥٠ جنيه، مهايا ومرتبات الادارة ١٢٤٠٠ جنيه، ايجار مبنى الادارة ٤٦٠٠ جنيه، اهلاك أثاث وتركيبات ١٥٠٠ جنيه، مصاريف ادارية وتمويلية متنوعة ١٤٠٠ جنيه، مصاريف البيع والتوزيع ٢٢٤٥٠ جنيه.

المطلوب:

١ ـ اعداد قائمة توضح تكلفة المواد المستخدمة، والتكلفة الصناعية عن الفترة، وتكلفة الانتاج التام عن الفترة.

٢ ـ اعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن الفترة.

التمرين الثاني:

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ العام في ٣٠/٦/ـ١٩ لشركة الصناعات الهندسية: أجور غير مباشرة ٢٠٠٠٠ جنيه، خصم مسموح به ١٥٠٠ جنيه، مردودات مبيعات ٢٠٠٠ جنيه، مشتريات مواد أولية ٤٠٠٠٠٠ جنيه، تأمين على المصانع ٤٨٠٠ جنيه، دعاية وإعلان ٨٤٠٠ جنيه، فوائد مدينة ٢٢٠٠ جنيه، مرتبات ومهايا ملاحظين ومهندسين ١٠٠٠٠٠ جنيه، مياه وانارة وقوى محركة للمصنع ١٩٤٠٠ جنيه، اهلاك مباني المصنع ١٧٥٠٠ جنيه، انتاج غير تام في بداية الفترة ٨٤٠٠٠ جنيه، أجور مباشرة ١٨٢٥٠٠ جنيه، خصم مكتسب على

مشتريات ٤٢٠٠ جنيه، نقل للخارج ١٤٠٠٠ جنيه، فوائد دائنة ١٠٠٠ جنيه، مرتبات ادارية ٤٨٠٠٠ جنيه، مصاريف صيانة واصلاحات للمصانع ٢٨٤٠٠ جنيه، بيعات ١٠٠٠٠٠٠ جنيه، مخزون مواد ومهمات صيانة ٢٢٠٠٠ جنيه، رأس المال؟، أرباح محجوزة ٢٥٠٠٠ جنيه، موردون ٧٤٥٠٠ جنيه، نقدية ٣٠٠٠٠٠ جنيه، آلات ومباني ١٠٠٠٠٠٠ جنيه، مخصص اهلاك آلات ومباني ١٧٥٠٠ جنيه، مخزون مواد في بداية الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه، عملاء ٣٢٠٠٠٠ جنيه، أوراق قبض ٨٠٠٠٠ جنيه. وقد بلغ مخزون نهاية الفترة الآتي: مواد أولية ٢١٠٠٠ جنيه، انتاج غير تام ٤٣٠٠٠ جنيه، انتاج تام ٥٠٠٠٠ جنيه، مواد ومهمات صيانة ١٣٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

١ ـ اعداد ميزان المراجعة للشركة قبل التسويات في ٣٠/٦/ـ١٩.

٢ ـ تصوير الحسابات الختامية (الانتاج، والمتاجرة، والأرباح والخسائر).

٣ ـ اجراء قيود الاقفال واثبات مخزون آخر الفترة.

٤ ـ تصوير الميزانية العمومية في ٣٠/٦/ـ١٩.

الفصل الثـالث

فى ملخص الدورة المحاسبية وورقة العمل فى المشروعات الصناعية

١ - مقدمـــة :

لا تختلف مجموعة الأجراءات التي سبق أن أطلقنا عليها الدورة المحاسبية في المشروعات التجارية عن الدورة المحاسبية واجبة الإتباع لأغراض التعرف علي نتائج عمليات الوحدة المحاسبية ومركزها المالي في المشروعات الصناعية . وهي كما سبق دراستها في المشروعات التجارية تتلخص في الخطوات التالية :

١ - التحقق من وجود عمليـات تامة ومنجزة تكون الوحدة المحاسـبية (سواء تجارية أو صناعية) طرفاً فيها . ويعني إنجاز العملية أن يكون أحد طرفي العملية قد أوفي بالتزاماته قبل الطرف الثاني علي الأقل ولا يلزم أن تكون العملية منجزة بكلا طرفيها حتي تخضع للأجراءات المحاسبية . وعادة ما يلزم لذلك التحقق مستنداتا توضح الأنجاز المطلوب كحد أدني . (أمثلة ذلك أذون أستلام الخامات في المخازن وفواتير المورد إذا كانت عملية شراء خامات قد تمت علي الحساب مثلاً) .

٢ - يقوم المحاسب بتحليل العملية للتعرف علي طرفيها المدين والدائن بعد عملية التحقق من إنجازها .

٣ - يتم إثبات العملية في دفتر اليومية الملائم علي حسب تسلسلها التاريخي ، وفي حالة إستخدام اليوميات المساعدة لإثبات العمليات اليومية فيها فأن قيود الملخصات الشهرية أو الدورية لهذه اليوميات يتم إثباتها في اليومية

العامـــــــة .

٤ - يتم ترحيل ما يتم إثباته في اليوميات الي دفاتر الأستاذ الملائمة . بما في ذلك اليومية العامة والأستاذ العـام .

ويتكرر الخطوات من ١ إلي ٤ حتي :

٥ - عندما تنتهي الفترة المحاسبية أو عند قيام الرغبة في إعداد حسابات ختامية وميزانية عمومية في تواريخ تختلف عن نهاية الفترة المحاسبية ، يتم ترصيد حسابات الأستاذ وإعداد موازين المراجعة والتحقق من تطابقها مع أرصدة الحسابات الأجمالية في الأستاذ العام كما يتم إعداد ميزان مراجعة الأستاذ العام والتحقق من توازنه لأنه يمثل الأساس في رستكمال الخطوات التاليـــة .

٦ - يقوم المحاسب في العادة بعد ذلك بأعداد ورقة العمل وإجراء ما يلزم من تسويات للعمليات المستمرة تحقيقاً لمبدأ المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفـات .

٧ - يتم إجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل بعد إجراء التسويات والتي يتم ترحيلها إلي الحســابات الخاصــة بها في دفتر الأستاذ العــام (حيث يتم إجراء قيود التسويات في اليومية العامة بالضرورة) .

٨ - يتم إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات ويتم التحقق من توازن جانبيــه .

٩ - يتم إجراء قيود الأقفال اللازمة لأعداد الحسابات الختامية وهي الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر في المنشآت الصناعية والمتاجرة والأرباح والخسائر في المنشآت التجارية ويمكن تعيين خانتين في ورقة العمل لكل من

هذه الحسابات ومن واقع كل يتم إجراء قيود الإقفال اللازمة لأعداد الحساب المعين (الإنتاج ، المتاجرة ، الأرباح والخسائر) .

١٠ - يتم بعد ذلك إعداد ميزان المراجعة بعد الأقفال والذي منه يمكن إعداد الميزانية العمومية .

وسوف نتناول هذه الإجراءات في المنشآت الصناعية في هذا الفصل عن طريق مثال توضيحي .

٢ - مثـــال توضيحي :

فيما يلي الميزانية الإفتتاحية لشركة العبور لصناعة الملابس الجاهزة في ١٩٩٢/١/١ .

شركـــة العبـــور الصناعيـــــة

الميزانيـــة العموميـــة فى ١٩٩١/١٢/٣١

الأصـول

الأصول الثابتة	جنيه	جنيه
مبـاني	٥٠٠٠٠٠	
– مخصص إهلاك	١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
آلات ومعدات	٣٠٠٠٠٠	
– مخصص إهلاك	٩٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠
سـيارات	٢٥٦٠٠٠	
– مخصص إهلاك	٥٠٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
الأصول المتداولة		
المخـــزون:		
موادوخامات	٧٠٠٠٠	
إنتاج تحت التشغيل	٥٠٠٠٠	
إنتـــاج تــام	٥٠٠٠٠	١٧٠ ٠٠٠
العمـــلاء	٢٧٨٠٠٠	
– مخصص ديون	٦٠٠٠	
مشكوك فيها		٢٧ ٠٠٠
نقدية بالخزينة والبنك		٥٢ ٠٠٠
مجموع الأصول		٥٢٠٠٠٠

الخصـــــوم

حقوق الملكيـــة	جنيه	جنيه
رأس المـــال	١٠٠٠٠٠	
الأرباح المحجوزة	١٠٠٠٠٠	
مجموع حقوق الملكية		٢٠٠٠٠٠
قرض مورد الآلات		١٠٠٠٠٠
الإلتزامات قصيرة الأجل		
مـوردون	٣٢٥٠٠٠	
دائنـــون	٥٥٠٠٠	
ضرائب مستحقة	١٥٠٠٠٠	
أجور ومرتبات مستحقة	١٥٠٠٠	
فوائد مدينة مستحقة	٥٠٠٠٠	
أرصدة دائنة متنوعـة	٢٤٥٠٠٠	
		٢٢٠٠٠٠
مجموع الخصوم		٥٢٠٠٠٠

وفيما يلي ملخص لجملة العمليات التي تمت خلال شهر يناير ١٩٩٢ .

١ – بلغت جملة المشتريات من المواد والخامات خلال الشهر بما في ذلك تكلفة النقل للداخل ٣٥٠٠٠٠ جنيه .

٢ – بلغت جملة المواد والخامات المستخدمة خلال الشهر ٢٧٠٠٠٠ جنيه .

٣ – بلغت جملة الأجور المسددة خلال الشهر ٤٨٥٠٠٠ جنيه تنطوي علي الأجور التي كانت مستحقة في بداية الشهر كما بلغت الأجور المستحقة في نهاية الشهر ٢٥٠٠٠ جنيه .

٤ – بلغت جملة المبيعات عن الشهر ٧٥٠٠٠٠ جنيه كما بلغت جملة المردودات والمسموحات ١٨٠٠٠ جنيه . وبلغت مصاريف النقل للخارج ٨٠٠٠ جنيه .

٥ – بلغت جملة المدفوعات لأغراض الدعاية والأعلان في بداية الشهر ٢٤٠٠٠ جنيه تمثل تكلفة حملة إعلانية لمدة سنتين إعتباراً من ٩٢/١/١ .

٦ – بلغت جملة مشتريات مواد التعبئة والتغليف خلال الشهر ١٢٠٠٠ جنيه تبقي منها في نهاية الشهر ما تبلغ تكلفة ٥٠٠٠ جنيه .

٧ – بلغت جملة المشتريات النقدية من الوقود والزيوت والقوي المحركة خلال الشهر ٣٢٤٠٠ جنيهاً ووجد أن المتبقي من الوقود والزيوت في نهاية الشهر يبلغ ٧٤٠٠ جنيه كما أن هناك فاتورة قوي كهربائية محركة للآلات تبلغ قيمتها ٣٢٠٠ جنيه تخص الشهر ولكنها لم تسجل بعد .

٨ – بلغت جملة المرتبات والمهايا الإدارية وكذلك التي تخص إدارة المصنع والتي تم سدادها خلال الشهر ٤٢٠٠٠ جنيه يخص إدارة المصنع منها ٣٠٠٠٠ جنيه وليس هناك مرتبات ومهايا مستحقة في نهاية الشهر .

٩ - بلغت جملة المشتريات من الأدوات الكتابية والمطبوعات خلال الشهر ٢٢٠٠ جنيه تبقي منها في نهاية الشهر ما يبلغ ١٢٠٠ جنيه .

١٠ - بلغت جملة التسديدات للموردين خلال الشهر ٣٦٢٥٠٠٠ جنيه كما تم سداد الفوائد المستحقة علي قرض المورد بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وتبلغ معدل الفائدة علي القرض ١٢٪ سنوياً .

١١ - بلغت جملة المتحصلات من العملاء خلال الشهر ٧٠٠٠٠٠٠ جنيه كما تم إعدام دين يبلغ ٣٠٠٠ جنيه خلال الشهر ويرغب في زيادة المخصص في نهاية الشهر إلي ما كان عليه في بداية الشهر .

١٢ - سدد من الضرائب المستحقة مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه خلال الشهر .

١٣ - بلغ رصيد الإنتاج غير التام في نهاية الشهر (تحت التشغيل) مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه وقد تحمل حساب الإنتاج تحت التشغيل بالتكلفة الصناعية عن الشهر . كما لم يتغير رصيد الإنتاج التام .

١٤ - يبلغ الإهلاك السنوي للمباني ٢٤٠٠٠ جنيه منها ١٨٠٠٠ جنيه تخص المصنع ، ويبلغ الإهلاك السنوي للآلات والمعدات ٢٠٠٠٠ جنيه ، كما أن السيارات تخص عمليات نقل الخامات ويبلغ إهلاكها السنوي ٢٤٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

١ - إجراء قيود الإثبات الإجمالية اللازمة في دفتر اليومية العامة وترحيلها لحسابات الأستاذ .

٢ - إجراء قيود الأقفال اللازمة لتصوير حسابات الإنتاج والمتاجرة والأرباح

والخسائر عن الشهر من واقع الخانات التي تخصص لذلك في ورقة العمل

٤ - إعداد الميزانية العمومية في ٩٢/١/٢١ .

٢ - خطوات الدورة المحاسبية والإثبات في دفتر اليومية والترحيل لحسابات الأستاذ :

وتنحصر خطوات الدورة المحاسبية اللازم إتباعها للوفاء بهذا المطلوب في الخطوات من ١ إلي ٤ والسابق بيانها .

وكما سبق أن ذكرنا أن العملية تعد تامة ومنجزة لو ترتب عليها قيام أحد الطرفين بالوفاء بالتزاماته قبل الطرف الآخر ، أي إذا ترتب عليها تبادل موارد أو خدمات ، أو إستنفاد أصول بتحولها إلي مصروفات أو لتحويلها إلي منتجات أخري في المنشآت الصناعية . كما سبق أن ذكرنا أن إنجاز العملية يعني ضرورة إصطحابها بمستندات تثبت ذلك ، فشراء الخامات يستند إلي فاتورة المورد التي توضح كمياتها وقيمها وذلك بالإضافة إلي أذون إستلام هذه الخامات في المخازن، وصرف الخامات للعمليات الصناعية يستلزم طلب صرف من المصنع وتوقيع إدارة المصنع علي ما يثبت إستلام الكمية المطلوبة من المخزن وتحصيل النقدية ، يستلزم توقيع المستلم علي صورة إذن صرف النقدية ، وهكذا . كما أن هناك بعض المستندات التي يقوم المحاسب بإعدادها حتي يمكن إجراء القيود اللازمة علي أساسها ، وغالباً ما يتم ذلك في قيود التسوية كاهلاك الآلات والمعدات مثلاً ، أو إثبات الأجور المستحقة .

وحيث أن العمليات الواردة في هذا المثال عمليات تجميعية للشهر كله وهي تعتبر تامة ومنجزة فإن ما يخص مرحلة الإثبات والترحيل منها قد يكون مستنداً إلي حوافظ يوميات مساعدة كيومية مخازن المواد الأولية والخامات ويومية المقبوضات ويومية المدفوعات أو قد يكون مجرد تجميع لمفردات عنصر معين يتم

إثباته في اليومية العامة وترتيباً علي ما تقدم تكون قيود الإثبات في هذا المثال كالآتي :

(١) شراء المواد والخامات :

لا شك في أن الجملة المعطاه تمثل مجموع يومية المخزون من المواد والخامات عن الشهر إذا كانت الشركة تتبع نظام المخزون المستمر الذي سوف نفترض إتباعه،أو مجموع يومية المشتريات من المواد والخامات عن الشهر لو كانت الشركة تتبع نظام المخزون الدوري . وترتيباً علي ذلك يكون قيد الإثبات في اليومية العامة هو قيد الملخص الشهري ليومية المخزون من المواد الأولية والخامات وهو يكون كالآتي :

٢٥٠٠٠٠		من حـ/ مخزون المواد الأولية والخامات	
	٢٥٠٠٠٠	إلي حـ/ الموردين	
		مجموع يومية مخزون المواد والخامات عن شهر يناير	

ويتم ترحيل القيد إلي الجانب المدين من حـ/ مخزون المواد والخامات وإلي الجانب الدائن من حـ/ الموردين كما سيرد في تصوير حسابات الأستاذ .

(٢) المواد والخامات المستخدمة :

تماثل هذه العملية تماماً عملية تحول البضاعة إلي تكلفة بضاعة مباعة عند بيعها ، إلا أن المواد الأولية والخامات التي أستنفدت لم يتم بيعها ولكن تم إستخدامها في العمليات الصناعية كعنصر أساسي في تكلفة الإنتاج ، هذا ويمكن أن يتحمل بها الإنتاج مباشرة (حـ/الإنتاج) كما يمكن توسيط حساب

للمواد المستخدمة يتم إقفاله في نهاية الفترة في حساب الإنتاج ويمثل المجموع جملة طلبات الصرف من المخازن خلال الشهر وما يفيد إستخدام الكمية والقيمة في المصـــنع .

وترتيبـــاً علي ذلك يكون القيد كالآتي :

٣٧٠٠٠٠		من حـ/ المواد والخامات المستخدمة
	٣٧٠٠٠٠	إلي حـ/ مخزون المواد الأولية والخامات
		جملة المستنفد من المواد الأولية والخامات في المصنع عن الشهر

ويجعل حساب المواد والمهمات المستخدمة مديناً وحساب المخزون دائناً .

(٢) الأجور المسددة : تنطوي علي الأجور المستحقة التي ظهرت في الميزانية الإفتتاحية والبالغ قدرها ١٥٠٠٠ جنيه فيكون المسدد علي حساب مصروفات الشهر هو ٤٧٠٠٠ جنيه (٤٨٥٠٠ – ١٥٠٠٠) . غير أن هذه الأجور المسددة علي حساب المصروفات لا تمثل جملة أجور الشهر حيث أن هناك أجوراً مستحقة في نهاية الشهر تبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه ، ويتم إجراء قيد إثبات بالأولي ويتم إجراء قيد تسوية بالثانية . ونجري قيد الإثبات ونؤجل قيد التسوية لحينه في الدورة المحاسبية ويكون قيد الإثبات كالآتي :

		من مذكورين
١٥٠٠٠		حـ/ الأجور والمرتبات المستحقة
٤٧٠٠٠		حـ/ الأجـــــــور
	٤٨٥٠٠	إلي حـ/ النقديـــة
		سداد الأجور والأجور والمرتبات المستحقة

(٤) المبيعات والمردودات والمسموحات :

لا شك في أن جملة مبيعات الشهر تمثل مجموع يومية المبيعات عن الشهر ومن ثم يكون قيدها بمثابة إثبات الملخص الشهري ليومية المبيعات في اليومية العامة . أما المردودات والمسموحات فلصغر قيمتها النسبية بالنسبة إلي المبيعات فهي لا تستحق افراد يومية مساعدة خاصة بها . وبذلك تكون القيود في اليومية العامـــة كالآتي :

٧٥٠٠٠٠٠٠		من حـ/ العملاء . (حـ/ إجمالي العملاء)
	٧٥٠٠٠٠٠٠	إلي حـ/ المبيعـات
		إثبات الملخص الشهري ليومية المبيعات عن الشهر
١٨٠٠٠		من حـ/ مردودات ومسموحات المبيعات
	١٨٠٠٠	إلي حـ/ العملاء (إجمالي العملاء)
		مردودات ومسموحات المبيعات عن الشهر
٨٠٠٠		من حـ/ مصاريف النقل للخارج
	٨٠٠٠	إلي حـ/ الموردين
		مصاريف النقل للخارج عن الشهر

(٥) المدفوعات للدعاية والإعلان :

تمثل هذه المدفوعات تكلفة حملة إعلانية لمدة سنتين إعتباراً من ٩٢/١/١ وبالتالي فهي تكون عملية تامة ومنجزة من طرف واحد ويلزم أن يتحمل بها الإعلان المقدم كأصل إلي أن تستفيد الوحدة المحاسبية منها بإنقضاء الزمن

ويتحول الأصل إلي مصروف . ويكون القيد :

٢٤٠٠٠		من حـ/ الدعاية والإعلان المقدم .
	٢٤٠٠٠	إلي / النقديـة
		تكلفة حملة إعلانية لمدة سنتين إعتباراً من ٩٢/١/١

(٦) مواد التعبئة والتغليف :

من الواضح أن مواد التعبئة والتغليف لم يكن لها رصيد في بداية الشهر ، كما أنها تعالج طبقاً لطريقة المخزون الدوري . ويكون قيد إثبات شرائها من قيود الاثبات،أما ما يستفيد منها فيتم عن طريق قيد تسوية . وفيما يلي قيد الإثبات .

١٢٠٠٠		من حـ/ مواد التعبئة والتغليف
	١٢٠٠٠	إلي حـ/ الموردين
		مواد التعبئة والتغليف المشتراه خلال الشهر

أما ما يستنفد فيجعل به جـ/ مواد التعبئة والتغليف المستنفدة مديناً وحساب مواد التعبئة والتغليف دائناً بقيد تسوية .

(٧) الوقود والزيوت والقوي المحركة (ما يستنفد منها يعتبر من المصروفات الصناعية غير المباشرة) : بالنسبة للوقود والزيوت فإنها تعتبر من الأصول طبقاً لطريقة المخزون الدوري عادة إلي أن تستنفد فتتحول إلي مصروفات أما القوي المحركة فمن الواضح أنها قوي كهربائية مشتراة ، فما يسدد منها لا يلزم أن يتساوي مع قيمة ما يلزم أن تتحمل به مصروفات الشهر ويتم التحقق من ذلك عند التسويات ويكون قيد الأثبات كالآتي :

٣٢٤٠٠		من حـ/ الوقود والزيوت والقوي المحركة .
	٣٢٤٠٠	إلي حـ/ النقديـة
		المشتريات النقدية من الوقود والزيوت وسداد فواتير القوي المحركة التي وردت

(٨) المرتبات والمهـايا الإدارية ومهايا إدارة المصنع :

(تعتبر مهايا إدارة المصنع من المصروفات الصناعية غير المباشرة بينما المرتبات والمهايا الإدارية فيتحمل بها حساب الأرباح والخسائر) .

ويكون القـيد :

		من مذكورين
٣٠٠٠٠		حـ/ المصروفات الصناعية غير المباشرة
١٢٠٠٠		حـ/ المرتبات والمهايا الإدارية
	٤٢٠٠٠	إلي النقديـــة

(٩) الأدوات الكتابية والمطبوعات : ما يستنفد منها يعتبر مصروفاً إدارياً يحمل لحسـاب الأربـاح والخسـائر ما لم ينص صراحـة أن جزءاً منها يخص المصـــنع .

٣٢٠٠		من حـ/ الأدوات الكتابية والمطبوعات (أصل)
	٣٢٠٠	إلي حـ/ الموردين
		الأدوات الكتابية والمطبوعات المشتراه خلال الشهر

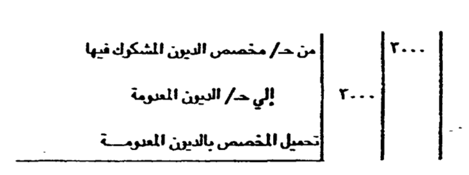
(١١.١٠) تسديدات الموردين والفوائد والمتحصلات من العملاء :

ما سدد من الفوائد علي قرض المورد يمثل ما كان مستحقاً في الميزانية الإفتتاحية وحيث أن القرض يحمل معدل فائدة ١٢٪ سنوياً فأن فائدة شهر يناير والتي تبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تعتبر من المصاريف التمويلية التي يتحمل بها حساب الأرباح والخسائر ويتم إثبات إستحقاقها بقيد تسوية وتكون قيود التسديدات والمتحصلات كالآتي :

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين
٣٦٣٥٠٠٠		حـ/ الموردين
٥٠٠٠٠		حـ/ فوائد مدينة مستحقة
	٣٦٨٥٠٠٠	إلي حـ/ النقدية
		سداد للموردين وسداد الفوائد المستحقة
٧٠٠٠٠٠٠		من حـ/ النقدية
	٧٠٠٠٠٠٠	إلي حـ/ العملاء
		المتحصلات من العملاء خلال الشهر

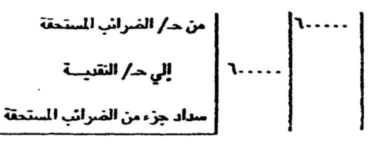
ويلاحظ أن الديون المعدومة يمكن إثباتها غير أن تسوية المخصص تترك لقيود التسوية . ويكون إثبات الديون المعدومة كالآتي :

مدين	دائن	البيان
٢٠٠٠		من حـ/ الديون المعدومة
	٢٠٠٠	إلي حـ/ العملاء
		إعدام الديون عن الشهر



٢٠٠٠		من حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها
	٢٠٠٠	إلي حـ/ الديون المعدومة
		تحميل المخصص بالديون المعدومـــة

(١٢) ســداد الضرائب :



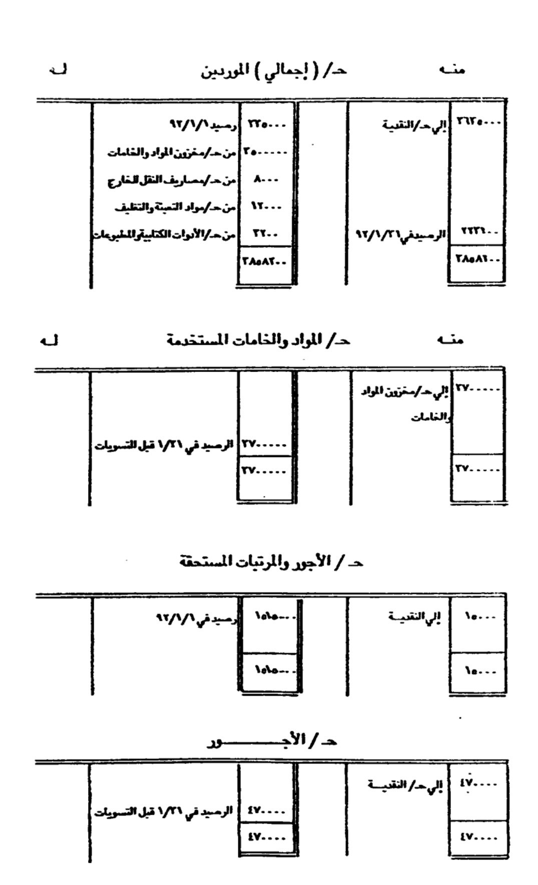
٦٠٠٠٠		من حـ/ الضرائب المستحقة
	٦٠٠٠٠	إلي حـ/ النقديـــة
		سداد جزء من الضرائب المستحقة

والي هنا تنتهي العمليات التي تستلزم قيود إثبات أما باقي العمليات فهي وبالإضافة لما سبق ذكره فهي تستلزم قيود تسويات .

ونقوم الآن بتصوير حسابات الأستاذ التي تأثرت بقيود اليوميــة التي تم إجرائها .

منـه   حـ/ مخزون المواد الأولية والخامات   لـه

منه (مبلغ)	بيان	تاريخ	له (مبلغ)	بيان	تاريخ
٧٠٠٠٠	رصيد ١/١/١٩٩٢		٣٧٠٠٠٠	من حـ/ المواد والخامات المستخدمة	
٣٥٠٠٠٠	إلي حـ/ (إجمالي) الموردين				
			٥٠٠٠٠	الرصيد في ١/٣١	
٤٢٠٠٠٠			٤٢٠٠٠٠		



له		ح/ (إجمالي) الموردين	منه
رصيد ٩٢/١/١	٢٢٥٠٠٠	إلى ح/النقدية	٢٦١٢٥٠٠٠
من ح/مخزون المواد والخامات	٢٥٠٠٠٠٠		
من ح/مصاريف النقل الخارج	٨٠٠٠		
من ح/مواد التعبئة والتغليف	١٢٠٠٠		
من ح/الأدوات الكتابية والمطبوعات	٣٢٠٠	الرصيد في ٩٢/١/٣١	٢٢٣٦٠٠
	٢٨٥٨٢٠٠		٢٨٥٨١٠٠

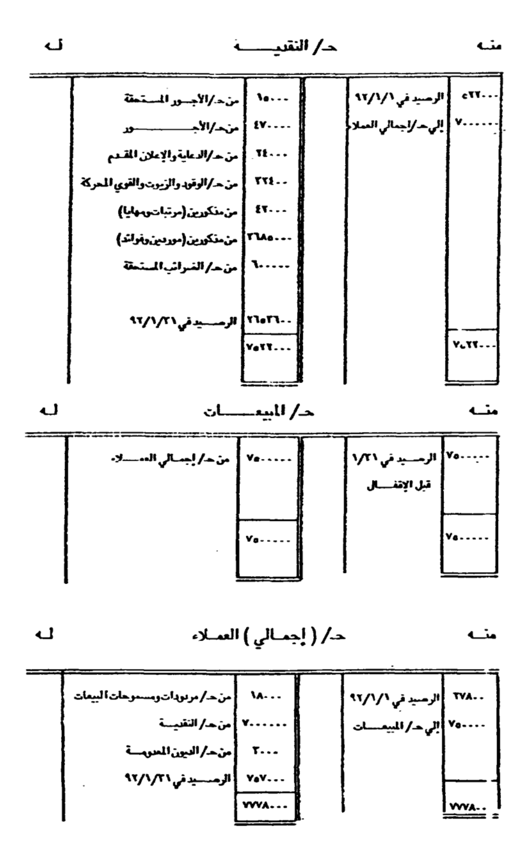
له		ح/ المواد والخامات المستخدمة	منه
		إلى ح/مخزون المواد والخامات	٣٧٠٠٠٠٠
الرصيد في ١/٣١ قبل التسويات	٣٧٠٠٠٠٠		
	٣٧٠٠٠٠٠		٣٧٠٠٠٠٠

ح / الأجور والمرتبات المستحقة

رصيد في ٩٢/١/١	١٥١٥٠٠٠	إلى النقدية	١٥٠٠٠
	١٥١٥٠٠٠		١٥٠٠٠

ح / الأجـــــور

		إلى ح/النقدية	٤٧٠٠٠٠
الرصيد في ١/٣١ قبل التسويات	٤٧٠٠٠٠		
	٤٧٠٠٠٠		٤٧٠٠٠٠



منه — ح/ النقدية — له

المبلغ	منه	المبلغ	له
٥٢٢٠٠٠	الرصيد في ٩٢/١/١	١٥٠٠٠	من ح/ الأجور المستحقة
٧٠٠٠٠٠٠	إلى ح/ إجمالي العملاء	٤٧٠٠٠٠	من ح/ الأجور
		٢٤٠٠٠	من ح/ الدعاية والإعلان المقدم
		٣٢٤٠٠	من ح/ الوقود والزيوت والقوى المحركة
		٤٢٠٠٠	من مذكورين (مرتبات ومهايا)
		٣٦٨٥٠٠٠	من مذكورين (موردين وفوائد)
		٦٠٠٠٠	من ح/ الضرائب المستحقة
		٢٦٥٣٦٠٠	الرصيد في ٩٢/١/٣١
٧٥٢٢٠٠٠		٧٥٢٢٠٠٠	

منه — ح/ المبيعات — له

المبلغ	منه	المبلغ	له
٧٥٠٠٠٠٠	الرصيد في ١/٣١ قبل الإقفال	٧٥٠٠٠٠٠	من ح/ إجمالي العملاء
٧٥٠٠٠٠٠		٧٥٠٠٠٠٠	

منه — ح/ (إجمالي) العملاء — له

المبلغ	منه	المبلغ	له
٣٧٨٠٠	الرصيد في ٩٢/١/١	١٨٠٠٠	من ح/ مردودات ومسموحات المبيعات
٧٥٠٠٠٠	إلى ح/ المبيعات	٧٠٠٠٠٠٠	من ح/ النقدية
		٢٠٠٠	من ح/ الديون المعدومة
		٧٥٧٠٠٠	الرصيد في ٩٢/١/٣١
٧٧٧٨٠٠		٧٧٧٨٠٠٠	

منه　　ح/ مردودات ومسموحات المبيعات　　له

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٨٠٠٠	إلي ح/ إجمالي العملاء	١٨٠٠٠	الرصيد في ١/٣١
١٨٠٠٠		١٨٠٠٠	

منه　　ح/ مصاريف النقل للخارج　　له

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٨٠٠٠	إلي ح/ الموردين	٨٠٠٠	الرصيد في ١/٣١
٨٠٠٠		٨٠٠٠	

منه　　ح/ الدعاية والإعلان المقدم　　له

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٢٤٠٠٠	إلي ح/ النقدية	٢٤٠٠٠	الرصيد في ١/٣١ قبل التسويات
٢٤٠٠٠		٢٤٠٠٠	

منه — ح/ مواد التعبئة والتغليف — له

منه			له	
١٢٠٠٠	إلي ح/ الموردين		١٢٠٠٠	الرصيد في ١/٣١ قبل التسويات
١٢٠٠٠			١٢٠٠٠	

منه — ح/الوقود والزيوت والقوة المحركة — له

منه			له	
٣٢٤٠٠	إلي ح/ النقديـة		٣٢٤٠٠	الرصيد في ١/٣١ قبل التسويات
٣٢٤٠٠			٣٢٤٠٠	

منه — ح/المصروفات الصناعية غير المباشرة — له

منه			له	
٣٠٠٠٠	إلي ح/ النقديـة		٣٠٠٠٠	الرصيد في ١/٣١ قبل التسويات
٣٠٠٠٠			٣٠٠٠٠	

منه ح/المرتبات والمهايا الادارية له

منه		له	
١٢٠٠٠	إلي ح/ النقدية	١٢٠٠٠	الرصيد في ١/٣١ قبل التسويات
١٢٠٠٠		١٢٠٠٠	

منه ح/الأدوات الكتابية والمطبوعات له

منه		له	
٣٢٠٠	إلي ح/ الموردين	٣٢٠٠	الرصيد في ١/٣١ قبل التسويات
٣٢٠٠		٣٢٠٠	

منه ح / الفوائد المدينه المستحقة له

منه		له	
٥٠٠٠	إلي ح/ النقدية	٥٠٠٠	رصيد في ١/١/٩٢
٥٠٠٠		٥٠٠٠	

منـه ح / الديون المعدومة له

٢٠٠٠	إلي ح/ العمـــلاء (اجمالي العملاء)	٢٠٠٠	من ح/ مخصص ديـــون مشكوك فيها
٢٠٠٠		٢٠٠٠	

منـه ح / مخصص الديون المشكوك فيهـا له

٢٠٠٠	إلي ح/ الديون المعدومة	٦٠٠٠	رصيـد في ٩٢/١/١
٢٠٠٠	الرصيد في ١/٣١ قبل التسويات		
٦٠٠٠		٦٠٠٠	

منـه ح / الضرائب المستحقـــة له

٦٠٠٠٠	الي ح/ النقديـة	١٥٠٠٠٠	رصيد في ١٩٩٢/١/١
٩٠٠٠٠	رصيد في ١/٣١		
		١٥٠٠٠٠	

وبذلك ينتهي ترحيل قيود الإثبات التي تم أجرائها في دفتر اليومية . وتكون الخطوة التالية هي ترصيد الحسـابات تمهيداً لإعداد ميزان المراجعـة قبل التسويات . لاحظ أن الحسابات التي وردت في الميزانية الافتتاحية والتي لم تتأثر بهذة القيود تظل أرصدتها في ميزان المراجعة قبل التسويات كما كانت عليه في الميزانية الأفتتاحية .

نقوم الآن بأعداد ميزان المراجعة قبل التسويات علي ورقة عمل كما هو موضح في الصفحات التالية :-

ويتضح من ميزان المراجعة قبل التسويات كما هو ظاهر علي ورقة العمل أن أرصدة الحسابات التي لم تتأثر بقيود الإثبات السابقة قد ظهرت بنفس المبالغ التي ظهرت بها في الميزانية الإفتتاحية. أما الحسابات التي تأثرت فقد ظهرت بأرصدتها الجديدة كمخزون المواد الأولية والخامات مثلاً وكرصيد حسابي إجمالي العملاء وإجمالي الموردين وكرصيد حساب النقدية وكرصيد الضرائب المستحقة . كما يلاحظ أيضاً وجود حسابات جديدة ليس لها أرصدة إفتتاحية كحسابات المصروفات كالأجور وحسابات الإيرادات كالمبيعات بالأضافة إلي حسابات الأصول المستجدة .

٤ - إجراء التسويات وترحيلها وإستكمال ورقة العمل :

١ - وسوف نتتبع لأغراض أجراء التسويات تسلسل جملة العمليات الواردة في رأس المثال . وحيث يتبع المخزون المستمر في شأن مخزون المواد الأولية والخامات (كما أفترضنا) فأن الرصيد الذي يظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات يكون هو الرصيد الموجود فعلاً في نهاية الشهر حيث حول ما أستنفد منها في العمليات الصناعية لحساب المواد الأولية والخامات المستخدمة، وهو من حسابات المصروفات التي يتحمل بها حساب الإنتاج . وبالتالي تكون أولي التسويات هي التي تتعلق بالأجور المستحقة والتي لم تسدد بعد حيث يجعل حساب الأجور مديناً وحساب الأجور المستحقة دائناً كما يتضح من القيد رقم (١) علي ورقة العمـل .

٢ - تتعلق هذه التسوية بالدعاية والإعلان المقدم حيث يخص شهر يناير ١٩٩٢ منها ١٠٠٠ جنيه فيتحول الأصل إلي مصروف بهذا القدر حيث يجعل مصروف الدعاية والإعلان مديناً وحساب الدعاية والإعلان المقدم دائناً ، ومصروفات الدعاية والإعلان من المصروفات التي تحمل لحســاب الأرباح والخســائر .

شركة العبور لصناعة الملابس الجاهزة

ورقة العمل فى ٣١/ ١/ ١٩٩٢

إسم الحساب	ميزان المراجعة قبل التسويات		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات	
	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	منه	له	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
مباني	٥٠٠٠٠٠				٥٠٠٠٠٠	
مخصص إهلاك مباني		١٠٠٠٠٠		(٩)٢٠٠٠		١٠٢٠٠٠
آلات ومعدات	٢٠٠٠٠٠٠				٢٠٠٠٠٠٠	
مخصص إهلاك آلات ومعدات		٩٠٠٠٠٠		(٩)٢٥٠٠٠		٩٢٥٠٠٠
سيارات	٢٥٦٠٠٠				٢٥٦٠٠٠	
مخصص إهلاك سيارات		٥٠٠٠٠		(٩)٢٠٠٠		٥٢٠٠٠
مخزون المواد الأولية والخامات	٥٠٠٠٠٠				٥٠٠٠٠٠	
مخزون إنتاج تحت التشغيل ١/١	٥٠٠٠٠٠			(٨)٥٠٠٠٠٠	—	
مخزون إنتاج تام ١/١	٥٠٠٠٠٠				٥٠٠٠٠٠	
العملاء	٧٥٧٠٠٠				٧٥٧٠٠٠	
مخصص الديون المشكوك فيها		٢٠٠٠		(٧)٢٠٠٠		٦٠٠٠
نقدية بالخزينة والبنك	٢٦٥٣٦٠٠				٢٦٥٣٦٠٠	
رأس المال		١٠٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠٠
أرباح محجوزة		١٠٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠٠
قرض مورد الآلات		١٠٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠٠
موردون		٢٢٣٢٠٠				٢٢٣٢٠٠
دائنون		٥٥٠٠٠				٥٥٠٠٠
ضرائب مستحقة		٩٠٠٠٠				٩٠٠٠٠
أرصدة دائنة متنوعة		٢٤٥٠٠٠				٢٤٥٠٠٠
المواد والخامات المستخدمة	٢٧٠٠٠٠٠				٢٧٠٠٠٠٠	
الأجور	٤٧٠٠٠٠		(١)٢٥٠٠٠		٤٩٥٠٠٠	
مبيعات		٧٥٠٠٠٠٠				٧٥٠٠٠٠٠
مردودات ومسموحات مبيعات	١٨٠٠٠				١٨٠٠٠	
مصاريف النقل للخارج	٨٠٠٠				٨٠٠٠	
الدعاية والأعلان المقدم	٢٤٠٠٠			(٢)١٠٠٠	٢٢٠٠٠	
مواد التعبئة والتغليف	١٢٠٠٠			(٣)٧٠٠٠	٥٠٠٠	
الوقود والزيوت والقوى المحركة	٣٢٤٠٠			(٤)٢٥٠٠٠	٧٤٠٠	
المصروفات الصناعية غير المباشرة	٣٠٠٠٠		(٤)٢٨٢٠٠ (٩)٢٨٥٠٠		٨٦٧٠٠	
المرتبات والمهايا الإدارية	١٢٠٠٠			(٥)٢٠٠٠	١٢٠٠٠	
الأدوات الكتابية والمطبوعات	٣٢٠٠				١٢٠٠	
	١٢٩٧٦٢٠٠	١٢٩٧٦٢٠٠				

حساب الانتــاج		حساب المتاجرة		حساب الأرباح والخسائر		الميزانيــة العموميــة	
منــه	لــه	منــه	لــه	منــه	لــه	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
						٥٠٠٠٠٠٠	
							١٠٢٠٠٠
						٢٠٠٠٠٠٠٠	
							٩٢٥٠٠٠
						٢٥٦٠٠٠	
							١٢٠٠٠
						٥٠٠٠٠٠٠	
		٥٠٠٠٠٠					
						٧٥٧٠٠٠	
							٦٠٠٠
						٢٦٥٢٦٠٠	
							٠٠٠٠٠
							٠٠٠٠٠
							٠٠٠٠٠
							٢٣٢٠٠
							٥٠٠٠
							٠٠٠٠٠
							٤٥٠٠٠
٣٧٠٠٠٠٠							
٤٩٥٠٠٠							
			٧٥٠٠٠٠٠				
			(١٨٠٠٠)				
				٨٠٠٠			
						٢٢٠٠٠	
						٥٠٠٠	
						٧٤٠٠	
٨٦٧٠٠							
				١٢٠٠٠			
						١٢٠٠	

شركة العبور لصناعة الملابس الجاهزة

ورقة العمل فى ٣١ / ١ / ١٩٩٢ (تابع)

إسم الحساب	تابع التسويات		تابع الميزان بعد التسويات	
	منه	له	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
الأجور المستحقة		(١)٢٥٠٠٠		٢٥٠٠٠
مصروفات الدعاية والإعلان	(٢)١٠٠٠		١٠٠٠	
مواد التعبئة والتغليف المستخدمة	(٣)٧٠٠٠		٧٠٠٠	
القوى المحركة المستحقة		(٤)٢٢٠٠		٢٢٠٠
الأدوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة	(٥)٢٠٠٠		٢٠٠٠	
الفوائد المدينة	(٦)١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	
الفوائد المدينة المستحقة		(٦)١٠٠٠٠		١٠٠٠٠
الديون المشكوك فيها	(٧)٣٠٠٠		٢٠٠٠	
حساب الإنتاج (وبقية حساب				
تكلفة الإنتاج التام عن الشهر)	(٨)٥٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠	
الإنتاج تحت التشغيل ١/٣١	(٦)٤٠٠٠٠٠	(٨)٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	
إهلاك مباني الإدارة	(٩)٥٠٠		٥٠٠	
تكلفة الإنتاج عن الشهر (من حساب المتاجرة)				
	١٠٠٥٢٠٠	١٠٠٥٢٠٠	١٢٠٤٦٤٠٠	١٢٠٤٦٤٠٠
مخزون آخر الفترة من الإنتاج التام				
مجمل الربح عن الشهر إلى حـ/ الأرباح والخسائر				
صافي أرباح الشهر				

تابع حساب الانتاج		تابع حساب المتاجرة		تابع حساب الأرباح والخسائر		تابع الميزانية العمومية	
منه	له	منه	له	منه	له	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
							٢٥٠٠٠
				١٠٠٠			
				٧٠٠٠			
							٣٢٠٠
				٢٠٠٠			
				١٠٠٠٠			
							١٠٠٠٠
				٢٠٠٠			
١٠٠٠٠٠							
						٤٠٠٠٠٠	
				٥٠٠			
	٤٢٨١٧٠٠	٤٢٨١٧٠٠					
٤٢٨١٧٠٠	٤٢٨١٧٠٠						
		(٥٠٠٠٠٠				٥٠٠٠٠٠	
		٣١٠٠٢٠٠			٣١٠٠٢٠٠		
		٧٤٨٢٠٠٠	٧٤٨٢٠٠٠				
				٣٠٥٦٨٠٠			٣٠٥٦٨٠٠
				٣١٠٠٢٠٠	٣١٠٠٢٠٠	٨٦٠٣٢٠٠	٨١٠٣٢٠٠

٣ - ترتبط التسوية الثالثة بمواد التعبئة والتغليف والتي عادة ما يستخدم بصددها نظام المخزون الدوري وتؤدي التسوية إلي إثبات ما تحول منها إلي مصروفات خلال الشهر بقيد تسوية بجعل حساب مواد التعبئة والتغليف المستخدمة مديناً وحساب مواد التعبئة والتغليف دائناً بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه (١٢٠٠٠ - ٥٠٠٠) وتعتبر مواد التعبئة والتغليف المستخدمة من المصروفات البيعية التي يتحمل بها حسب الأرباح والخسائر .

٤ - وتتعلق التسوية الرابعة بتحديد نصيب الشهر من الوقود والزيوت والقوي المحركة كالآتي :

ما تم شراءه نقداً خلال الشهر ٣٢٤٠٠ جنيه ولم يكن لها رصيد في بداية الفترة

- ما تبقي من وقود وزيوت في نهاية الشهر ٧٤٠٠

ما تم استنفاده من وقود وزيوت وما تم سداده من القوي المحركة ٢٥٠٠٠

+ قوي محركة مستنفده ، ولم تسدد قيمتها ٣٢٠٠

جملة ما يلزم تحميله لحساب المصروفات الصناعية عن الشهر ٢٨٢٠٠

ويكون القيد مركباً بجعل حساب المصروفات الصناعية غير المباشرة مديناً بجملة المبلغ وحساب الوقود والزيوت والقوي المحركة دائناً بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وحساب القوي المحركة المستحقة (من حسابات الإلتزامات) دائناً بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه .

٥ - تتعلق التسوية الخامسة بالأدوات الكتابية والمطبوعات المستنفدة حيث تتحول من أصل إلي مصروف ويتحمل بها حساب الأرباح والخسائر مالم ينص صراحة علي تحميل المصنع بجزء منها حيث يحمل هذا الجزء في هذه الحالة لحساب المصروفات الصناعية غير المباشرة والتي تقفل بدورها في حساب الإنتاج . وفي الحالة موضوع المثال يجعل حساب الأدوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة مديناً بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه مقابل جعل حـ/ الأدوات الكتابيـــة والمطبوعات دائنـاً .

٦ - وتتعلق التسوية السادسة بالفوائد المستحقة علي قرض المورد لـــدة

شهر أي ١٠٠٠٠٠٠ x $\frac{١٢}{١٠٠}$ x $\frac{١}{١٢}$ = ١٠٠٠٠ جنيه

حيث يجعل حساب الفوائد المدينة مديناً بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه مقابل جعل حساب الفوائد المدينة المستحقة دائناً وتعتبر الفوائد المدينة من المصروفات التمويلية التي يتحمل بها حســاب الأرباح والخســـائر .

٧ - وتتعلق التسوية السابعة بزيادة مخصص الديون المشكوك فيها إلي ما كان عليه في بداية الشهر أي بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه بجعل حساب الديون المشكوك فيها (مصروف يحمل لساب الأرباح والخسائر) مديناً وحساب المخصص دائنـــاً .

٨ - تتعلق التسوية الثامنة بالإنتاج غير التام (الإنتاج تحت التشغيل) يجعل حساب الإنتاج مديناً برصيد أول الشهر ودائناً برصـــيد آخر الشهر ، كما

يجعل حساب الإنتاج مديناً بالمواد الأولية والخامات المستخدمة والأجور المباشرة والمصاريف الصناعية إلا أن المصاريف الصناعية سوف يصيبها تسويات أخري تتعلق بالأهلاك علي أصول المصنع عن الشهر . ولذلك نقتصر في هذه التسوية علي إقفال رصيد الإنتاج غير التام (تحت التشغيل في ١/١) أول الشهر في حساب الإنتاج بجعل الأول دائناً والأخير مديناً وإثبات الإنتاج تحت التشغيل آخر الشهر بجعله مديناً وحساب الإنتاج دائناً .

٩ – حساب الأهلاك والتسويات الخاصة به .

يحمل إهلاك أصول المصنع علي حساب المصروفات الصناعية غير المباشرة وهو كالآتي :

إهلاك مباني المصنع	١٨٠٠٠	÷	١٢ =	١٥٠٠
إهلاك آلات المصنع	٣٠٠٠٠٠	÷	١٢ =	٢٥٠٠٠
إهلاك السيـــارات	٢٤٠٠٠	÷	١٢ =	٢٠٠٠
				٢٨٥٠٠

كما يجعل حساب إهلاك مباني الإدارة مديناً بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه ÷ ١٢ أي بمبلغ ٥٠٠ جنيه ذلك مقابل جعل مخصصات الأهلاك المعنية دائنة كل بما يخصـــه .

٤ – ١ – إجراء قيود التسوية :

يمكن إجراء التسويات التسع من واقع ما سبق إيضاً في خطوات البند ٤ – بعاليه أو من واقع خانتي التسويات بورقة العمل في صورة قيد مركب واحد . وتكون قيود التسوية من واقع ورقة العمل كالآتي :

بيـــــــــان	دائـــن	مـــدين
من مذكورين		
حـ/ الأجــور (١)		٢٥٠٠٠
حـ/ المصروفات الصناعية غير المباشرة (٤+٩)		٥٦٧٠٠
حـ/ مصروفات الدعايـة والإعلان (٢)		١٠٠٠
حـ/ مواد التعبئة والتغليف المستخدمة (٣)		٧٠٠٠
حـ/ الأدوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة (٥)		٢٠٠٠
حـ/ الفوائد المدينـــة (٦)		١٠٠٠٠
حـ/ الديون المشكوك فيها (٧)		٣٠٠٠
حـ/ الإنتاج (بقيمة مخزون ١/١ من الإنتاج تحت التشغيل (٨)		٥٠٠٠٠٠
حـ/ الإنتاج تحت التشغيل ٣١/٧ .		٤٠٠٠٠٠
حـ/ إهلاك مباني الإدارة [بقية (٩)]		٥٠٠
إلي مذكورين		
حـ/ مخصص إهلاك مباني [الأهلاك حمل حساب المصروفات الصناعية بمبلغ ١٥٠٠ جنيه منه في (٩)]	٢٠٠٠	
حـ/ مخصص إهلاك آلات ومعدات [(٩) الأهلاك حمل لحساب المصروفات الصناعية]	٢٥٠٠٠	
حـ/ مخصص إهلاك السيارات (٩) [حمل الأهلاك لحساب المصروفات الصناعية	٢٠٠٠	
حـ/ مخزون إنتاج تحت التشغيل ١/١ (٨) حمل لحساب الإنتاج تحت التشغيل	٥٠٠٠٠٠	
حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها (٧)	٣٠٠٠	
حـ/ الدعاية والإعلان المقدم (٢)	١٠٠٠	
حـ/ مواد التعبئة والتغليف (٣)	٧٠٠٠	
حـ/ الوقود والزيوت والقوي المحركة (٤) حمل لحساب المصروفات الصناعية كجزء من رقم (	٢٥٠٠٠	
حـ/ الأدوات الكتابية والمطبوعات (٥)	٢٠٠٠	
حـ/ الأجـــــــور المستحقة (١)	٢٥٠٠٠	
حـ/ القوي المحركة المستحقة (٤) حمل لحساب المصروفات كباقي رقم (٤)	٣٢٠٠	
حـ/ الفوائد المدينه المستحقة (٦)	١٠٠٠٠	
حـ/ الإنتاج (٨) بقيمة الإنتاج تحت التشغيل آخر الشهر ٣١/١	٤٠٠٠٠٠	
قيود التسوية عن الشهر كما وارد تفاصيلها بورقة العمل	١٠٠٥٢٠٠	١٠٠٥٢٠٠

لاحظ أن : (١) حساب إهلاك المباني بما يخص المصنع وقدره ١٥٠٠ جنيه + إهلاك الآلات الخاصة بالمصنع ٢٥٠٠٠ جنيه + إهلاك السيارات المخصصة لنقل الخامات وقدره ٢٠٠٠ جنيه قد جعل به حساب المصروفات الصناعية غير المباشرة مديناً (٩) . وكان من الممكن جعل حـ/ الأهلاك لكل من هذه العناصر مديناً ثم يقفل حـ/ الأهلاك فيما يخص المصنع بعد ذلك في حـ/ المصروفات الصناعية غير المباشرة كأحد البنود الثلاثة الرئيسية في حساب التكلفة الصناعية وهي المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصروفات الصناعية غير المباشرة .

٢ - كذلك الأمر فيما يتعلق بالوقود والزيوت المستخدمة والقوي المحركة المسددة (٢٥٠٠٠ع) كذلك القوي المحركة المستخدمة والتي لم تسدد بعد (٢٢٠٠ع) فقد تحمل بها حساب المصروفات الصناعية غير المباشرة [مجموع عنصري (٤)] .

٣ - وسطنا حساب الإنتاج في التسوية رقم (٨) ليجعل مديناً بمخزون أول الفترة (١/١) من الإنتاج تحت التشغيل (الإنتاج غير التام) نظير إقفال هذا الحساب ولإثبات مخزون آخر الفترة من نفس الإنتاج . وكان يمكن تجاهل ذلك ويحمل حـ/ الإنتاج بالإنتاج تحت التشغيل أول الفترة من ميزان المراجعة بعد التسويات طبقاً للمخزون الدوري ويتم إثبات تحت التشغيل آخر الفترة بجعل حـ/ الإنتاج دائناً وحـ/ إنتاج تحت التشغيل آخر الفترة مديناً ولكننا فضلنا هذه المعالجة في حساب التشغيل وعالجنا الإنتاج في بداية الفترة ونهايتها في حساب المتاجرة حتي يتعرف القاريء علي بدائل المعالجة ويتحقق من أن النتيجة في كلا الحالتين واحدة .

٤ - ٢ - ترحيل قيود التسوية علي ورقة العمل وإعداد ميزان المراجعة بعد التسويات :

لا شك في أننا علي دراية تامة بكيفية الترحيل علي ورقة العمل واستخراج الأرصدة التي يتكون منها ميزان المراجعة بعد التسويات طبقاً للقواعد التاليـة :

١ - الرصيد الذي لم يصبه تسويات في خانتي التسويات يظل في ميزان المراجعة بعد التسويات كما كان عليه في ميزان المراجعة قبل التســويات

٢ - إذا كان الرصيد قد أصابه تسويات فإنه للحصول علي الرصيد الجديد في الميزان بعد التسويات نتبع القواعد التالية .

(أ) الرصيد المدين في الميزان قبل التسويات والذي جعل مديناً في التسويات يضـاف إلي رصيد قيمة التسوية المدينة لتحصل علي الرصيد بعد التســويات .

(ب) الرصيد المدين في الميزان قبل التسويات والذي جعل دائناً في التسويات نحصل علي الرصيد الجديد في الميزان بعد التسويات بعد طرح ما جعل به الرصيد المدين دائناً - ويتوقف طبيعة الرصيد الجديد علي حسب إشارة ناتج الطرح فإذا كانت الأشارة موجبة يظل الرصيد المتبقي مديناً أما إذا كانت الإشارة (ناتج الطرح) سالبة فيصبح الرصيد الجديد دائناً .

(جـ) الرصيد الدائن في الميزان قبل التسويات يضاف إليه ما جعل به دائناً في التسويات أو يخصم منه ما جعل به مديناً في التسويات لتحصل علي

الرصيد الجديد في الميزان بعد التسويات بنفس النسق التفصيلي الموضح في أ . ب . مع الأخذ في الإعتبار طبيعة الرصيد في هذه الحالة أنه دائن في الميزان قبل التسويات .

وبعد إتخاذ هذه الأجراءات نحصل علي أرصدة ميزان المراجعة بعد التسويات علي ورقة العمل ونصبح بعد أن نتحقق من توازن الميزان في حالة إستعداد لإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية .

٤ - ٢ - إعداد الحسابات الختامية :

يتم إعداد الحسابات الختامية من واقع ميزان المراجعة بعد التسويات بإقفال أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات فيها . وحيث أننا في منشأة صناعية فيلزمنا باديء ذي بدء أن نقوم بأعداد حساب الإنتاج الذي يوضح تكلفة الإنتاج التام عن الفترة . ويتم ذلك بإقفال حسابات مخزون أول الفترة من الإنتاج غير التام (تحت التشغيل) والمواد المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة في حساب الإنتاج بجعله مديناً بها وخصم حساب مخزون آخر الفترة من الإنتاج غير التام بجعل حساب الإنتاج دائناً بقيمته لنحصل علي تكلفة الإنتاج التام عن الفترة . وحيث أننا في قيود التسوية قمنا بتصفية مخزون أول الفترة ، وآخر الفترة من الإنتاج التام ليظل ١٠٠٠٠٠ جنيه يتحمل بها حـ/ الإنتاج وتم إثبات حـ/ مخزون الإنتاج تحت التشغيل فعلاً ، فإن قيود الأقفال اللازمة لإعداد حساب الإنتاج تكون كالآتي :

مدين	دائن	البيان
٤٢٨١٧٠		من حـ/ الإنتاج
		إلي مذكورين
	٢٧٠٠٠٠٠	حـ/ المواد الأولية والخامات المستخدمة
	٤٩٥٠٠٠	حـ/ الأجـــــور
	٨٦٧٠٠	حـ/ المصروفات الصناعية غير المباشرة
	١٠٠٠٠٠٠	حـ/ التغير في مخزون الإنتاج غير التام + أول الفترة – آخر الفترة)
		تحميل حـ/ الإنتاج (أو إقفال عناصر تكلفة الإنتـاج) بعناصر تكلفة الإنتاج عن الفترة
٤٢٨١٧٠		من حـ/ المتـــاجرة
	٤٢٨١٧٠٠	إلي حـ/ الإنتـــاج
		تحويل تكلفة الإنتاج التام (رصيد حساب الإنتاج) لحساب المتاجرة

٤ – ٢ – ١ – وطبقاً لذلك يكون حـ/ الإنتاج كالآتي :

شركة العبور لصناعة الملابس الجاهزة

حســـاب الإنتـــاج

منـه   عن الفترة من ١/١ حتي ٣١/١/١٩٩٢   لــه

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
	إلي مذكورين		
٢٧٠٠٠٠٠	حـ/ المواد الأولية والخامات		
٤٩٥٠٠٠	حـ/ الأجـــور		
٨٦٧٠٠	حـ/ المصروفات الصناعية غير المباشرة		
١٠٠٠٠٠٠	حـ/ التغير في مخزون الإنتاج غير التام		
	(مخزون أول الفترة ٥٠٠٠٠٠٠		
	– مخزون آخر الفترة ٤٠٠٠٠٠٠)	٤٢٨١٧٠٠	رصيد تكلفة الإنتاج العام (من حـ/ المتـاجرة) .
٤٢٨١٧٠٠		٤٢٨١٧٠٠	

٤ – ٣ – ٢ – إعداد حساب المتاجرة :

مازالت مهمة حساب المتاجرة هي قياس مجمل الربح الذي يمثل الفرق بين تكلفة البضاعة المباعة وصافي المبيعات . ويتم حساب تكلفة البضاعة المباعة في المنشآت الصناعية كالآتي :

مخزون الإنتاج التام أول الفترة	٥٠٠٠٠	
+ تكلفة الإنتاج التام عن الفترة	٤٣٨١٧٠٠	
تكلفة البضاعة المتاحة		٤٨٨١٧٠٠
– تكلفة الإنتاج التام آخر الفترة		٥٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة عن الفترة		٤٣٨١٧٠٠

وتكون قيود الإقفال اللازمة لإعداد حساب المتاجرة وإقفال رصيده في حساب الأرباح والخسائر كالآتي : (لاحظ أن تكلفة الإنتاج التام عن الفترة قد تم إقفالها في حـ/ المتاجرة ضمن قيود الأقفال الخاصة بحساب الإنتاج بعاليـة) .

٥٠٠٠٠		من حـ/ المتاجـرة
	٥٠٠٠٠	إلي مخزون الإنتاج التام ١/١
		تحميل حساب المتاجرة بمخزون الإنتاج التام أول الفترة
		هذا وقد سبق أن تحمل حساب المتاجرة بتكلفة الإنتـاج التـام عن الفـترة
٥٠٠٠٠		من حـ/ مخزون الإنتاج التام آخر الفترة ١٢/٣١
	٥٠٠٠٠	إلي حـ/ المتاجـرة
		إثبات مخزون الإنتـاج التام في نهايـة الفترة . وقد رحـل المبلغ للجـانب المدين من حـ/ المتاجرة بإشارة سالبة حتي يعطي هذا الجانب تكلفـة البضـاعة المباعـة

منه	له	البيان
٧٥٠٠٠٠٠		من حـ/ المبيعـــات
	٧٥٠٠٠٠٠	إلي حـ/ المتاجـــرة
		إقفال المبيعات في حساب المتاجرة
١٨٠٠٠		من حـ/ المتاجـــرة
	١٨٠٠٠	إلي حـ/ مردودات ومسموحات المبيعات
		ويلاحظ أن هذه قد رحلت للجانب الدائن من حـ/ المتاجرة بإشارة سالبة حتي يعطي الجانب الدائن صافي المبيعات
٣١٠٠٢٠٠		من حـ/ المتاجرة (مجمل الربـح)
		إلي حـ/ الأرباح والخسائر
	٣١٠٠٢٠٠	إقفال مجمل الربح عن الشهر في حساب الأرباح والخسائر

ويظهر حساب المتاجرة عن الشهر كالآتي :

شركة العبور لصناعة الملابس الجاهزة

حســـاب المتاجـــرة

منـــه عن الفترة من ١/١ حتي ١٩٩٢/١/٣١ لــه

منه			له		
	٥٠٠٠٠	إلي حـ/مخزون الإنتاج التـــام ١/١		٧٥٠٠٠٠٠	من حـ/المبيعات
	٤٢٨١٧٠٠	إلي حـ/ الإنتـــاج		(١٨٠٠٠)	(إلي حـ/ مردودات ومسموحات المبيعات
٤٨٨١٧٠٠		تكلفة البضاعة المتاحة	٧٤٨٢٠٠		صافي المبيعات
(٥٠٠٠٠٠)		(من حـ/ مخـــزون الإنتـــاج التام ٣١/١)			
٤٢٨١٧٠٠		تكلفة البضاعة المباعة			
٣٢٠٠٢٠٠		رصيد مجمل الربـح (إلي حـ/ الأربـــاح والخســـائر)			

٤ – ٢ – ٢ – حساب الأرباح والخسائر :

يقفل في حساب الأرباح والخسائر مجمل الربح (وقد تم إقفاله في القيود السابقة) وباقي حسابات الإيرادات (ولا يوجد إيرادات أخري في هذا المثال) كما يقفل فيه حسابات المصروفات التسويقية والإدارية والتمويلية ، أما المصروفات الصناعية فقد حملت لحساب الإنتاج وتكون قيود الأقفال الخاصة بحساب الأرباح والخسائر كالآتي :

البيان	دائن	مدين
من حـ/ الأرباح والخسـائر		٤٣٥٠٠
إلي مذكورين		
حـ/ مصاريف النقل للخارج	٨٠٠٠	
حـ/ المرتبات والمهايا الإدارية	١٢٠٠٠	
حـ/ مواد التعبئة والتغليف المستخدمة	٧٠٠٠	
حـ/ مصروفات الدعاية والإعلان	١٠٠٠	
حـ/ الأدوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة	٢٠٠٠	
حـ/ الفوائد المدينـة	١٠٠٠٠	
حـ/ الديون المشكوك فيها	٣٠٠٠	
حـ/ إهلاك مباني الإدارة	٥٠٠	
إقفال المصروفات الإدارية والبيعية والتمويلية في حساب الأرباح والخسـائر		
من حـ/ الأربـاح والخسائر		٣٠٥٦٨٠٠
إلي حـ/ صافي أرباح الشهر (التي يظهر في خانتي الميزانية) ويضاف علي الأرباح	٣٠٥٦٨٠٠	
إقفال رصيد حساب الأرباح والخسائر عن الشهر		

ويظهر حساب الأرباح والخسائر كالآتي :

شركة العبور لصناعة الملابس الجاهزة

حـ/ الأرباح والخسائر عن الفترة

من ١/١ حتى ٩٢/١/٣١

منه			له
	إلى مذكورين	٣١٠٠٣٠٠	من حـ/ المتاجـرة (مجمل الربـح)
٨٠٠٠	حـ/ مصاريف النقل للخارج		
١٢٠٠٠	حـ/ المرتبات والمهايا الإدارية		
٧٠٠٠	حـ/ مواد التعبئة والتغليف المستخدمة		
١٠٠٠	حـ/ مصروفات الدعاية والإعلان		
٢٠٠٠	حـ/ الأدوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة		
١٠٠٠٠	حـ/ الفوائد المدينة		
٣٠٠٠	حـ/ الديون المشكوك فيها		
٥٠٠	حـ/ إهلاك مباني الإدارة		
٢٠٥٦٨٠٠	الرصيد (صافي الربح) إلى حـ/ أرباح الشهر		
٣١٠٠٣٠٠		٣١٠٠٣٠٠	

لاحظ أن الحسابات الختامية الثلاثة بعاليه وكذا قيود إقفالها قد تم إعدادها من واقع خانات ورقة العمل .

٤ : ٣ : ٤ : الميزانية العموميـــــة :

تظهر الميزانية العمومية الأرصدة الواردة في خانتي الميزانية في ورقة

العمل مرتبة على حسب طبيعتها وليس كمجرد أرصدة مدينة ودائنة . فالمباني من الأصول وهي مدينة ومخصص إهلاك المباني من الحسابات المقابلة للأصول ، فيظهر مطروحاً من المباني في جانب الأصول لأنه ليس من الخصـوم ورغم طبيعتـه الدائنـة .

كذلك فإن رصيد أرباح الشهر يضاف إلي حقوق الملكية في الجزء الخاص بها في جانب الخصوم من الميزانية وهكذا .

وتظهر الميزانية العمومية في ٩٢/١/٣١ كالآتي :

لاحظ أيضاً أن خانتي الميزانية في ورقة العمل يمثلان خانتي ميزان المراجعة بعد الأقفـال .

شركة العبور لصناعة للملابس الجاهزة

الميزانية العمومية فى ١٩٩٢/٦/٣١

الأصول

البيان	جزئي	كلي
الأصول الثابتة :		
مبـــاني	٥٠٠٠٠٠٠	
– مخصص إهلاك	١٠٢٠٠٠٠	٣٩٨٠٠٠٠
آلات ومعدات	٣٠٠٠٠٠٠	
– مخصص إهلاك	٩٢٥٠٠٠	٢٠٧٥٠٠٠
سيارات	٢٥٦٠٠٠	
– مخصص إهلاك	٥٢٠٠٠	٢٠٤٠٠٠
الأصول المتداولة :		
مخزون المواد والخامات	٥٠٠٠٠٠	
مخزون إنتاج غير تام (تحت التشغيل)	٤٠٠٠٠٠	
مخزون الإنتاج التام	٥٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠
العمـــلاء	٧٥٧٠٠٠	
– مخصص الديون المشكوك فيها	٦٠٠٠	٧٥١٠٠٠
دعاية وإعلان مقدم	٢٢٠٠٠	
وقود وزيوت	٧٤٠٠	
مواد تعبئة وتغليف	٥٠٠٠	
أدوات كتابية ومطبوعات	١٢٠٠	٣٥٦٠٠
نقدية بالبنوك والصندوق		٢٦٥٢٦٠٠
		٧٥١٨٢٠٠

الخصوم

البيان	جزئي	كلي
حقوق الملكية :		
رأس المـــال	١٠٠٠٠٠٠	
الأرباح المحجوزة	١٠٠٠٠٠٠	
أرباح الشهر	٣٠٥٦٨٠٠	٥٠٥٦٨٠٠
قرض مورد الآلات		١٠٠٠٠٠٠
الإلتزامات قصيرة الأجل		
موردون	٢٢٣٢٠٠	
دائنون	٥٥٠٠٠	
ضرائب مستحقة	٩٠٠٠٠	
أجور مستحقة	٢٥٠٠٠	
قوى محركة مستحقة	٣٢٠٠	
فوائد مدينة مستحقة	١٠٠٠	
أرصدة دائنة متنوعة	٢٤٥٠٠٠	١٤٦١٤٠٠
		٧٥١٨٢٠٠

وبهذا تنتهي الدورة المحاسبية وورقة العمل في المشروعات الصناعية .

٥ - ملخص استخدامات ورقة العمـــل :

من المثال التوضيحي السابق يظهر لنا أن ورقة العمل يمكن أن تفيدنا فيمـا يلي :

- اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات .
- اعداد التسويات ، واعداد قيود اليومية الخاصة بها .
- اعداد قيود الاقفال ، وتصوير الحسابات الختامية .
- اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال ، واعداد الميزانية العمومية .

ورغم ذلك فيجب أن يكون من المفهوم للقاريء أن ورقة العمل لا تصلح بديلاً لقيود التسوية وقيود الاقفال التي يجب اجراؤها في دفتر اليومية وترحيلها للحسابات الخاصة بها في نهاية الدورة المحاسبية . ذلك بالضرورة لأن دفتر اليومية ودفتر الأستاذ يعدان من السجلات الدائمة للمشروع التي يمكن الرجوع إليها وقت أن تقتضي الحاجة ذلك ، أما ورقة العمل فهي مجرد أداة تسهل للمحاسب القيام بإجراء التسويات وإجراء قيود الاقفال واعداد الحسابات الختامية والميزانية . وفي بعض المشروعات يتم الاعتماد علي ورقة العمل لاعداد حسابات ختامية وميزانية عمومية علي أساس شهري دون إجراء قيود التسوية والاقفال حتي نهاية السنة المالية . حيث يتم اقفال الحسابات بصفة نهائية للسنة المالية المنقضية . ولا شك إن ورقة العمل تعتبر أداة فعالة في هذا الصدد حيث تجعل الاجراءات المحاسبية منظمة ، وتساعد في تلخيص العمليات وتقسيمها بما يمكن من تحقيق هذا الغرض (غرض اعداد حسابات ختامية وميزانية عمومية علي أساس شهري) بسهولة ودقة .

ولا تختلف ورقة العمل في المنشآت التجارية عنها في المشروعات الصناعية . ويمكن أن تقتصر على خانة واحدة للحسابات الختامية الثلاثة بصفة مجتمعة في المنشآت الصناعية ولكننا فضلنا أن نفرد لكل حساب ختامي خانتين حتى يتبين للقارىء الفرق بين المنشآت التجارية والصناعية من ناحية ولتظهر له العلاقة بين الحسابات الختامية الثلاثة وبعضها البعض وعلاقة حساب الأرباح والخسائر بالميزانية .

أسـئلة وتمـارين
الفصـل الثالث

أولاً : الأسـئلة :

السـؤال الأول :

برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية (أضرب أمثلة تبرر إجابتك) .

(أ) تجعل حسابات الأصول الملائمة مدينة بكل بنود المصروفات التي يتم سدادها مقدماً وتجعل حسابات الالتزامات الملائمة دائنة بكل الايرادات التي تتحصل مقدماً سواء كان ذلك في المنشآت التجارية أو الصناعية .

(ب) يمكن أن يتزامن قيد التسوية مع قيد الإثبات الدفتري لواقعة أو حدث معين ولكن قيد التسوية لابد وأن يسبق قيد الأقفال .

(جـ) تزداد الأصول بتدفق الايرادات سواء تم تحصيلها نقداً أو لم يتم تحصيلها بينما يلزم أن تزداد الالتزامات بتدفق المصروفات إذا لم يتم سـدادها نقـداً .

(د) يمكن أن لا يترتب علي بعض عناصر المصروفات سـداد أيه نقديـة حاليـاً أو مسـتقبلاً .

(هـ) الأصول هي ما تبقي من سلع أو خدمات في نهاية الفترة المحاسبية الحالية يمكن أن تستفيد منها الفترة أو الفترات المحاسبية التالية .

(و) تعتبر كل العمليات التي يترتب عليها الحصول علي أصول بقصد استخدامها في عمليات الوحدة المحاسبية من العمليات المستمرة .

(ز) ورقة العمل هي أداة محاسبية لتمكين المحاسب من تطبيق طريقته المنظمة للحساب لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية .

(ح) إذا ظهر الرصيد المدين لأحد الحسابات في ميزان المراجعة بعد التسويات بمبلغ يزيد عما كان عليه الرصيد قبل التسويات ، فلابد وأن يكون الحساب قد جعل مديناً في التسويات بالفرق .

(ط) لا يحتوي ميزان المراجعة بعد الأقفال علي أي من حسابات الايرادات والمصروفات ولكنه يلزم لتوازنه أن يحتوي علي حصيلة المقابلة (المقاصة) بين هذه الحسابات .

(ي) بالرغم من أن رصيد الأرباح يظهر في خانة المدين من خانتي حساب الأرباح والخسائر فهو يلزم أن يظهر في خانة الدائن من خانتي الميزانية العمومية علي ورقة العمل .

السؤال الثاني :

اختر الإجابة الصحيحة من الإجابات المعطاه لكل حالة من الحالات التالية بعد سياق المبررات الكافية .

١ - تم مع بداية الفترة المحاسبية تركيب آلات وإعدادها للإستخدام كان قد تم إستيرادها من الخارج وبلغت تكلفتها في حالتها المعدة للإستخدام ٤١٥٠٠٠ جنيه منها ١٢٠٠٠ جنيه تكلفة تركيب وإعداد . وتقدر الحياة الإنتاجية للآلات خمس سنوات تباع بعدها خردة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه . ويترتب علي ذلك :

(أ) العملية تامة ومنجزة يترتب عليها جعل حساب الآلات مديناً وحساب النقدية

دائناً بمبلغ ٤١٥٠٠٠ جنيه غير أنها مستمرة .

(ب) حتي تحقق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات يلزم أن يتحمل حساب المصروفات الصناعية غير المباشرة عن السنة الأولي بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه تمثل إهلاك الآلات إذا كان الاهلاك بطريقة القسط الثابت .

(جـ) يتحدد إهلاك الآلات بقيد تسوية يجعل حساب الأهلاك (مصروف) مديناً أو حساب المصروفات الصناعيـة غير المباشرة وحســاب مـخصص الأهــلاك (مقابل أو مضاد للأصل الهالك) دائناً .

(د) كـل ما تقدم .   (هـ) لا شيء مما تقدم .

٢ – جعل حساب التأمين ضد الحريق مديناً عند سداد قيمة بوليصة تأمين ضد الحريق تغطي سنة اعتباراً من ٤/١ عند السداد في ٣/٢٧ بمبلغ ٢٤٠٠جنيه . وحيث أن الفترة المحاسبية (السنة المالية) تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام فإنه :

(أ) كان من المفضل جعل حساب التأمين المقدم مديناً عند السداد (وهو من حسابات الأصول) بدلاً من حساب التأمين ضد الحريق (وهو من حسابات المصروفات) حيث العملية لها آثار مستقبلية ولم تكن منتهية عند إنجازها . خاصة إذا كانت التأمين علي المصنع .

(ب) يلزم في ظل الوضع الموضح بالحالة جعل حساب التأمين المقدم مديناً في نهاية الفترة بمبلغ ٦٠٠ جنيه وحساب التأمين ضد الحريق دائناً حتي يتبقي في حساب المصروف ما يخص الفترة . ومعني ذلك إمكانية تحول المصروف إلي أصل وهو الأمر غير المنطقي .

(جـ) تتحمل الفترة التي تم فيها السداد بما استفادت به من غطاء التأمين في كل الأحوال والذي يبلغ ١٨٠٠ جنيه والتي تحمل في المنشآت الصناعية لحساب المصروفات الصناعية غير المباشرة كما يتحول مبلغ ٦٠٠ جنيه كأصل ليفيد الفترة المقبلة لمدة ثلاثة شهور .

(د) كل ما تقـــدم . • (هـ) لا شيء مما تقـــدم .

٣ – تعمل محلات العجواني لمدة ٣٠٠ يوم في السنة ويبلغ متوسط أجر العمالة في اليوم ١٥٠ جنيه وتسدد أجور الأسبوع المنتهي اليوم في بداية الأسبوع التالي (أسبوع العمالة ٦ أيام) . هذا وقد انتهت السنة المالية في تاريخ يتوافق مع آخر يوم في أسبوع العمالة . ويترتب على ذلك .

(أ) يظهر رصيد الأجور في ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ٤٤١٠٠ جنيه في نهاية العام .

(ب) يجعل حساب الأجور مديناً وحساب الأجور المستحقة دائناً بمبلغ ٩٠٠ جنيه في التسويات .

(جـ) يبلغ ما يخص العام من الأجور ٤٥٠٠٠ جنيه ويلزم أن يظهر كذلك في ميزان المراجعة بعد التسويات .

(د) كل ما تقدم • (هـ) لا شيء مما تقدم .

٤ – بلغ رصيد مهمات وأدوات اللف والحزم في بداية العام مبلغ ٦٤٠٠ جنيه وفي خلال العام تم شراء مواد ومهمات أخرى بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه رُد منها للمورد ما تبلغ قيمته ١٥٠٠ جنيه لعدم مطابقته للمواصفات المطلوبة . وعند الشراء جعل حساب مواد ومهمات اللف والحزم مديناً وعند الرد جعل نفس الحساب دائناً . وبالتحقق من وجود كمية وقيمة المواد والمهمات في نهاية العام

وجد أن ما تبقي منها في المخازن تبلغ تكلفته ٧٥٠٠ جنيه وهذا يعني .

(أ) أن مصاريف اللف والحزم عن العام قد بلغت ١٠٠٠٠ جنيه يجعل بها حساب المصاريف مديناً وحساب الأصل دائناً بقيد تسوية وتحمل لحساب الأرباح والخسائر .

(ب) يظهر رصيد مواد ومهمات وأدوات اللف والحزم في ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ١٧٥٠٠ جنيه وفي ميزان المراجعة بعد التسويات بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه .

(جـ) تزداد المصروفات في التسويات بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه بينما تنقص الأصول بنفس المبلغ .

(د) كل ما تقدم . (هـ) لا شيء مما تقدم .

٥ – ظهر في خانة الدائن من خانتي الميزانية في ورقة العمل مبلغ ٩٠٠٠ جنيه تمثل إيجار دائن مقدم . وكانت الوحدة قد أجرت أحد مبانيها لمدة عام اعتباراً من ٨٨/٤/١ وحصلت علي إيجار العام مقدماً في ذلك التاريخ . ويترتب علي ذلك ، بفرض أن السنة المالية تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام :

(أ) أن يظهر الإيجار الدائن المقدم (إلتزام) في ميزان المراجعة قبل التسويات مبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه تمثل إيجار المبني لمدة عام .

(ب) ن قيد التسوية قد جعل الإيجار الدائن المقدم مديناً والإيجار الدائن (إيراد) دائناً بمبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه تمثل إيجار ٩ شهور من العام الذي انتهي في ٨٨/١٢/٣١ . ويقفل هذا الإيراد في حساب الإنتاج .

(جـ) بالرغم من أن الإيجار الدائن المقدم من الالتزامات ولكنه لا يتم سداده في العادة نقداً . وأنما لحساب الأرباح والخسائر .

(ء) كل ما تقدم . (هـ) لا شيء مما تقدم .

٦ – بلغت جملة الإيرادات قبل إجراء التسويات ٢١٥٠٠٠ جنيه بينما بلغت جملة المصروفات قبل إجراء التسويات ١٢٠٠٠٠ جنيه ، وبلغت جملة الإيرادات بعد إجراء التسويات ٢٢٠٠٠٠ جنيه بينما بلغت جملة المصروفات بعد إجراء التسويات ١٩٥٠٠٠ جنيه منها ٤٥٠٠٠ جنيه تمثل إهلاك مباني وآلات المصنع ، وكان رصيد الأرباح المحجوزة في ميزان المراجعة قبل التسويات ٢٥٠٠٠ جنيه . وهذا يعني :

(أ) أن التسويات قد أدت إلي تحول أصول إلي مصروفات تبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه منها ٤٥٠٠٠ جنيه أصول تخص المصنع .

(ب) أن المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات يتحقق عنها أرباحاً قدرها ٢٥٠٠٠ جنيه . وتظهر هذه الأرباح في حساب الأرباح والخسائر .

(جـ) أن حقوق الملكية سوف تزيد عن طريق الأربـاح المحجوزة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم (هـ) لاشيء مما تقدم .

٧ – يؤدي تدفق الإيرادات إلي زيادة الأصول حتماً مع زيادة حقوق الملكية أو الإلتزامات كما يؤدي تدفق المصروفات إلي نقص الأصول حتماً أو زيادة الإلتزامات مع نقص حقوق الملكية حيث :

(أ) إذا كانت الإيرادات تخص الفترة فهي تؤدي إلي زيادة الأصول سواء

تحصلت نقداً أو كانت مستحقة وتؤدي كذلك إلي زيادة حقوق الملكية ، أما إذا كانت لا تخص الفترة فهي تؤدي إلي زيادة الأصول وزيادة الإلتزامات بالإيرادات المقدمة .

(ب) إذا كانت المصروفات تخص الفترة فهي تؤدي إلي نقص الأصول ، وإذا كان قد تم سدادها نقداً فهي تؤدي إلي نقص حقوق الملكية ، ويمكن أن يكون قد تم سداد مقابلها نقداً في فترات سابقة .

(جـ) إذا كانت المصروفات تخص الفترة ولكنها ما زالت مستحقة فهي تؤدي إلي زيادة الإلتزامات مع نقص حقوق الملكية .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) لا شيء مما تقدم .

ثانياً : التمـــــارين :

التمرين الأول :

(أ) قامت إحدي الشركات بشراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاثة سنوات اعتباراً من ١٩٩١/١/١ لتغطية مخزون المواد الأولية والخامات ، وسددت قيمة البوليصة في ذلك التاريخ نقداً بمبلغ ١٥٠٠ جنيه . وقد تم إجراء القيد الآتي في دفتر اليومية :

١٥٠٠ من حـ/ التأمين ضد الحريق (مصروف)

١٥٠٠ إلي حـ/ النقدية (أصول)

فإذا علمت أن السنة المـالية تنتهي في ١٢/٣١ من كل عـام . فالمطلوب منك هو :

١ - تحديد الحســاب الذي يتحمل بمصــاريف التأمين ضـد الحريق عن عـام ١٩٩١ .

٢ - إجراء قيد التسوية اللازم علي هذا الأساس في ١٩٩١/١٢/٣١ . وتصوير الحسابات اللازمة لترحيل القيد إليها وتحديد رصيدها .

٣ - قم بعرض طريقة بديلة لإثبات العملية السابقة وإجراء التسوية اللازمة في نهاية ١٩٩١ وصور الحسابات اللازمة أيضاً .

٤ - هل هناك خلاف في النتائج النهائية في كل من الحالتين السابقتين ؟

(ب) بلغ مخزون الخامات في بداية السنة المالية لشركة عبد الحميد حسونة الصناعية ٥٧٠٠ جنيه ، وقد تم شراء خامات خلال السنة بعضها نقداً والبعض الآخر علي الحساب بلغت في مجموعها ٣٢٢٠٠ جنيه ، وفي نهاية السنة المالية وجد أن الخامات المتبقية تبلغ تكلفتها ٩٢٠٠ جنيه . قم بإجراء قيود التسوية والإقفال اللازمة .

(جـ) تقوم محلات الحذاء الأحمر بسداد أجور عمال البيع عن كل اسبوع في اليوم الأول من الأسبوع التالي . وتبلغ الأجور اليومية ١٠٠ جنيه . وقد انتهت السنة المالية بعد انقضاء خمسة أيام من الأسبوع الأخير فيها . قم بإجراء ما يلزم من قيود تسوية .

(د) تستثمر شركة محلات الصالون الأحمر ٢٠٠٠٠ جنيه في سندات حكومية تتحصل عنها فوائد كل ستة شهور قدرها ٣٠٠ جنيه في أول ابريل وأول اكتوبر من كل عام وتنتهي السنة المالية في ١٢/٣١ . قم بإثبات تحصيل الفوائد الدائنة وبإجراء التسويات اللازمة عن عام ١٩٩١ . صور حسابات الأستاذ اللازمة ثم قم بإجراء ما يلزم من قيود اقفال .

(هـ) قامت شركة التأمين العربية بتأجير أحد مبانيها لشركة المقاولات الصناعية بإيجار سنوي يبلغ ٢٤٠٠ جنيه يسدد مقدماً إعتباراً من تاريخ التأجير في ١٩٩١/٣/١ . وتستخدم شركة المقاولات الصناعية المبنى المستأجر لتشوين الوقود والزيوت . قم بإجراء القيود اللازمة لإثبات الإيجار في دفاتر كل من الشركتين علي حدة . ثم قم بإجراء قيود التسوية اللازمة في ١٩٩١/١٢/٣١ حيث تنتهي السنة المالية لكل من الشركتين .

التمرين الثـــانى :

فيما يلي ميزان المراجعة قبل التسويات لشركة العاشر من رمضان الصناعية في ١٩٩١/١٢/٣١ .

مدين	دائن	اسم الحساب	ملاحظات
٢٠٠٠٠٠٠		مبـــــاني	ثلثيها يخص المصنع والثلث يخص الإدارة تهلك المباني بواقع ١٠٪ سنوياً دون قيمة كخردة
	١٥٠٠٠٠	مخصص إهلاك مباني	
٢٥٠٠٠٠٠		آلات ومعدات المصنع	
	١١٢٥٠٠٠	مخصص إهلاك الآلات والمعدات	تهلك بواقع ١٥٪ سنوياً دون قيمة كخردة
٢٠٠٠٠٠		مخزون الخامات ١٢/٣١	
١٧٠٠٠٠٠		مواد وخامات مستخدمة	
٢٠٠٠٠٠		مخزون إنتاج غير تام ١/١	بلغ رصيد آخر الفترة ١٥٠٠٠٠ج
١٥٠٠٠٠		مخزون إنتاج تام ١/١	بلغ رصيد آخر الفترة ٢٠٠٠٠٠ج
١٥٠٠٠٠		عمــــلاء	
	١٥٠٠٠	مخصص ديون مشكوك فيها	يراد أن يظل رصيد المخصص كما هو عليه
١٢٥٠٠٠		أجـــور مباشرة	تبلغ الأجور المستحقة في نهاية العام ٥٠٠٠ ج
١٢٠٠٠		أجور غير مباشرة	تبلغ الأجور غير المباشرة المستحقة ٢٠٠٠ ج .
٢٨٠٠٠		مرتبات ومهايا موظفي المصنع	
١٢٠٠٠		تأمين مقدم علي الخامات	تم سداده إعتباراً من تاريخ سريانه في ٤/١ لمدة عام تبقى منها في نهاية العام ٢٥٠٠ جنيه .
٤٨٥٠٠		وقود وزيوت قطع غيار	
١٣٢٠٠		قوي محركـــة	القوي المحركة المستحقة السداد عن العام تبلغ ١٥٠٠ ج .
	٤٠٠٥٠٠٠	مبيعـــــات	
١٥٠٠٠		مردودات مبيعات	
	٥٥٠٠٠	مــــوردون	
	٣٥٠٠٠	دائنــــون	
	١٩٠٠٠	أرصدة دائنة متنوعة	
	١٠٠٠٠٠٠	رأس المـــال	
	؟	أرباح محجوزة	
٨٥٦٠٠٠		نقدية بالبنوك والصندوق	
٦٤٠٩٨٠٠	٦٤٠٩٨٠٠		

المطـــلوب :

١ - نقل ميزان المراجعة علي ورقة عمل وإجراء التسويات اللازمة وإعداد ميزان المراجعة بعد التسويات .

٢ - إجراء قيود الأقفال الخاصة بكل من الحسابات الختامية الملائمة في دفتر اليومية وتصوير الحسابات عن عام ١٩٩١ .

الفصل الرابع

في

تصحيح الأخطاء

١ - مقدمة:

انتهينا حتى الآن من توضيح اجراءات الدورة المحاسبية للمحاسبة المالية في المشروعات التجارية والصناعية. وفي الحياة العملية عادة ما يقوم بهذه الاجراءات أو يساهم في القيام بها وتوجيهها عناصر بشرية، والبشر غير معصوم من الخطأ. وقد سبق ان ذكرنا بصدد عرض ميزان المراجعة أن هناك أخطاء تنتج عن السهو والنسيان، واخرى تنتج عن عدم الإلمام بالقواعد والاجراءات المحاسبية، أو عدم الدقة في تطبيق هذه الاجراءات. وقد قسمنا الأخطاء عموماً الى اخطاء سهو وأخطاء ارتكاب حينئذ ولكننا لم نتعرض لاجراءات تصحيحها محاسبياً. ويهدف هذا الفصل الى توضيح اجراءات تصحيح الأخطاء محاسبياً.

٢ - أنواع الأخطاء ووسائل اكتشافها:

تقسم الأخطاء عموماً كما سبق ان ذكرنا الى قسمين: الأول يشتمل على الأخطاء التي تنتج عن السهو أو النسيان، ويشتمل الثاني على الأخطاء التي ترجع الى عدم الإلمام بالقواعد والاجراءات المحاسبية أو عدم الدقة في تطبيق هذه القواعد والاجراءات. ويطلق على القسم الأول اخطاء السهو أو الحذف، ويطلق على القسم الثاني أخطاء الإرتكاب.

وتتمثل أخطاء السهو أو الحذف في عدم إثبات العمليات الواجبة الإثبات دفترياً في الدفاتر المحاسبية، أو عدم ترحيل هذه العمليات للحسابات الخاصة بها. وتنقسم هذه من حيث وسائل اكتشافها الى نوعين: الأول يمكن اكتشافه عن طريق ميزان المراجعة، والثاني لا يمكن اكتشافه الا عن طريق المراجعة

المستندية للعمليات الخاصة بالمشروع، أو عن طريق الصدفة. فالسهو عن إثبات عملية من العمليات التامة والمنجزة في دفتر اليومية ومن ثم عدم ترحيلها الى الأستاذ، لن يؤثر في توازن ميزان المراجعة لأن العملية بطرفيها لم يتم إثباتها أصلاً ومن ثم يكون لعدم اثباتها نفس الأثر على الأرصدة المدينة مثلها له على الأرصدة الدائنة ولا يؤثر على توازن الميزان. كذلك قد يتم إثبات عملية معينة بدفتر اليومية وينسى المحاسب ترحيلها بطرفيها الى حسابات الأستاذ، فبالرغم من أن العملية تم إثباتها دفترياً في هذه الحالة، الا أن عدم ترحيلها لحسابات الأستاذ بكل من طرفيها المدين والدائن، لن يؤثر في ميزان المراجعة، ومن ثم لا يمكن اكتشافها عن طريقه. أما إذا تم إثبات العملية بدفتر اليومية إثباتاً صحيحاً وتم ترحيل احد طرفيها للحساب الخاص به في دفتر الأستاذ، دون ترحيل الطرف الآخر، فإن ذلك سوف يؤثر في توازن الميزان. فاذا تم ترحيل الطرف المدين للعملية دون الطرف الدائن، فإن أثر ذلك سوف يقتصر على أرصدة أحد جانبي الميزان دون الجانب الآخر. فإذا كانت العملية هي شراء بضاعة على الحساب مثلاً وتم الترحيل في حساب المشتريات دون حساب الموردين، فإن الأرصدة المدينة في ميزان المراجعة سوف تزيد عن الأرصدة الدائنة بمقدار قيمة المشتريات الآجلة في هذه الحالة.

وسواء كان الخطأ الناتج عن السهو والنسيان يؤثر في توازن ميزان المراجعة أو لا يؤثر فيه، فإنه يلزم لاكتشافه وتحديد موضعه القيام باجراءات مراجعة مراحل الدورة المحاسبية، فاذا كان الخطأ يؤثر في توازن الميزان فتبدأ اجراءات المراجعة في العادة من نهاية الدورة المحاسبية متجهة نحو بدايتها على النحو السابق ذكره بصدد الكلام عن ميزان المراجعة. أما إذا لم يكن الخطأ يأثر على توازن الميزان فإن اكتشافه يتم في العادة عن طريق اجراءات المراجعة الداخلية والخارجية التي تصاحب اجراءات الدورة المحاسبية.

وتشتمل اخطاء الإرتكاب على الأخطاء التي تنتج عن عدم الالمام بالقواعد المحاسبية كالجهل بقواعد التفرقة بين حسابات الأصول والمصروفات مثلاً، أو حسابات الايرادات والالتزامات، ويطلق على هذا النوع من الأخطاء

اصطلاح «الأخطاء الفنية». ومثال ذلك شراء آلة من الآلات وجعل حساب مشتريات المواد الأولية، أو مشتريات البضائع مديناً بها أو شراء أدوات ومهمات وقيدها في حساب أدوات ومهمات مستخدمة. ومن أمثلة الأخطاء الفنية أيضاً إحلال الحساب المدين محل الحساب الدائن سواء كان ذلك في القيد في الدفاتر أو في الترحيل لحسابات الأستاذ أو كلاهما.

وتشتمل أخطاء الإرتكاب أيضاً على أخطاء عكس الأرقام وحذف الأصفار والأخطاء الحسابية في الجمع والطرح والتي سبق ذكرها في البند الرابع من الفصل الخامس. ويطلق على هذا النوع من الأخطاء اصطلاح «أخطاء التهاون في التدقيق». ويشتمل هذا النوع أيضاً على الأخطاء التي تترتب على الخلط بين التسميات المتشابهة للحسابات المختلفة.

وسواء اكانت أخطاء الإرتكاب أخطاء فنية أو أخطاء تهاون في التدقيق فإن اكتشافها عن طريق ميزان المراجعة يتوقف على تأثيرها على كل من جانبيه. فكما سبق وذكرنا نجد أن أخطاء عكس الأرقام وحذف الأصفار والأخطاء الحسابية في الجمع والطرح تؤثر في توازن الميزان. أما أخطاء الخلط بين التسميات المتشابهة للحسابات المختلفة عند الترحيل لحسابات الأستاذ فيتوقف أثرها على توازن الميزان على توافق جانب الحساب الذي يتم الترحيل اليه عن طريق الخطأ مع جانب الحساب الواجب الترحيل اليه، فاذا كان كل من الحسابين مدين بطبيعته مثلاً وتم الترحيل لحساب معين في الجانب المدين بدلاً من الترحيل للجانب المدين من الحساب الصحيح فإن ذلك لن يؤثر على توازن الميزان. أما الترحيل للجانب المدين من أحد حسابات العملاء مثلاً بدلاً من الترحيل للجانب الدائن من أحد حسابات الموردين، فسوف يؤثر حتماً على توازن الميزان، مع بقاء العوامل الأخرى على حالها.

أما الأخطاء الفنية في التوجيه المحاسبي كإحلال حسابات الأصول محل حسابات المصروفات أو حسابات الخصوم محل حسابات الايرادات، والترحيل على هذا الأساس فلا يؤثر على توازن الميزان. وعلى العموم فإن أثر الأخطاء على توازن الميزان يتوقف على مدى توافق الخطأ مع مبدأ القيد المزدوج في الإثبات

والترحيل. فإذا تم إخلال بهذا المبدأ سواء كان ذلك في الإثبات أو في الترحيل لحسابات الأستاذ فإن الخطأ يؤدي الى عدم توازن الميزان.

وسواء تم اكتشاف وجود الخطأ عن طريق عدم توازن الميزان أو لم يكن الخطأ يؤثر على هذا التوازن، فإنه يلزم لتصحيحه تحديد مكان وجوده أولاً للتعرف على مصدره وطبيعته واتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة. ولا يتأتى ذلك إلا عن طريق عمليات المراجعة للاجراءات المحاسبية ومراحل الدورة المحاسبية المختلفة.

٣ ـ طرق تصحيح الأخطاء:

عندما يتم اكتشاف الأخطاء وتحديد موقعها في الدورة المحاسبية والتعرف على طبيعتها يصبح من اللازم اتخاذ الاجراءات اللازمة لتصحيحها. وتتوقف اجراءات التصحيح المناسبة على مكان وجود الخطأ في الدورة المحاسبية وطبيعة الخطأ ذاته. ويتم تصحيح الأخطاء عادة اما عن طريق الشطب أو عن طريق اجراء قيود باليومية العامة تكفل تصحيح الخطأ.

ويتم تصحيح الأخطاء بالشطب بمعرفة مدير الحسابات اذا كانت هذه الأخطاء تقع في دفاتر الأستاذ المختلفة، فاذا كان الخطأ مترتب على عكس الأرقام مثلاً أو حذف الاصفار فإنه يمكن تصحيح الخطأ عن طريق شطب الرقم غير الصحيح بالمداد الأحمر وتدوين الرقم الصحيح واعادة ترصيد الحساب على هذا الأساس. فاذا رحل للجانب المدين من حـ/اجمالي العملاء مثلاً مبلغ ٧٦٨٩٠ جنيه على اعتبار أنه يمثل مجموع يومية المبيعات عن الشهر بينما كان هذا المجموع عبارة عن ٦٧٩٨٠ جنيه، فان التصحيح يتم بشطب الرقم الأول وتدوين الرقم الثاني الصحيح واعادة ترصيد الحساب بعد التصحيح. وبالطبع يجب أن يقوم بعملية الشطب والتصحيح شخص مسؤول مثل مدير الحسابات مثلاً، ويقوم بالتوقيع بجوار التصحيح.

ويمكن أيضاً اتباع طريقة الشطب والتصحيح اذا كان الخطأ ناتجاً عن

العمليات الحسابية للجمع والطرح والتضريب وعلى أن يكون الخطأ موجوداً في دفاتر الأستاذ وليس في دفاتر اليومية.

أما إذا كان الخطأ في دفتر اليومية العامة أو في دفاتر اليومية المساعدة، فانه يلزم لتصحيحه اجراء قيود يومية، فاذا كان الخطأ يتمثل في السهو في اثبات احدى العمليات في اليومية العامة أو اليوميات المساعدة، فان تصحيحه يستوجب اثباته وترحيله وتعديل أرصدة الحسابات طبقاً لذلك، وسواء كان السهو في الإثبات متعلقاً باليومية العامة أو باليوميات المساعدة فإن التصحيح يجب أن يتم في اليومية العامة. فاذا سقط من المحاسب اثبات عملية مبيعات آجلة في يومية المبيعات للعميل حسين في ٢١/٣ مثلاً، وتم اكتشاف الخطأ في ٢٧/٤، وكانت العملية بمبلغ ٥٠٠ جنيه، فإن ذلك يستوجب اجراء قيد في اليومية العامة في ٢٧/٤ كالآتي:

٥٠٠		من حـ/العميل حسين
	٥٠٠	الى حـ/المبيعات
		اثبات المبيعات الأجلة للعميل حسين بتاريخ ٢١/٣ التي سقط قيدها سهواً في يومية المبيعات.

ورغم إمكانية تصحيح هذا الخطأ في يومية المبيعات، الا ان وجوب اثباته في اليومية العامة يرجع لسببين: أولهما إبراز الخطأ حتى يتنبه المتسبب فيه إلى عدم تكرار حدوثه، وثانيهما هو أن اكتشاف الأخطاء في اليوميات المساعدة عادة ما يكون لاحقاً لاجراء قيود الملخصات الشهرية لها في اليومية العامة عن الفترة التي وقع فيها الخطأ.

-أما اذا كان القيد أصلاً وارد في اليومية العامة وسقط إثباته، كشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ١٣٥٠ جنيه على الحساب في ١/٤ ولم يتم إثباته حتى تقدم المورد في ١٥/٧ للمطالبة بالقيمة فإن الإثبات يكون كالعادة مع توضيح سقوط قيد العملية في التاريخ المناسب في شرح القيد كالآتي:

١٣٥٠ من حـ/الأثاث والتركيبات
١٣٥٠ الى حـ/الدائنين
اثبات شراء الأثاث والتركيبات على الحساب من المورد (فلان)
بتاريخ ٤/١، والذي سقط قيده سهواً.

أما اذا كان الخطأ ناتجاً عن ارتكاب في اليومية العامة أو اليوميات المساعدة فان تصحيحه يمكن أن يتم بإحدى طريقتين:

١ ـ **الطريقة المطولة**: وبمقتضاها يتم إلغاء القيد الخطأ عن طريق جعل طرفه الدائن مديناً وطرفه المدين دائناً، ثم اجراء القيد الصحيح. ويرحل كل من قيدي الالغاء والتصحيح للحسابات الملائمة فتستقيم الأمور. فلو فرضنا مثلاً أن العملية الخطأ كانت تتعلق بشراء مواد ومهمات صيانة نقداً بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه، ومواد ومهمات الصيانة تعد من الأصول طبعاً حتى يتم استخدامها فتتحول الى مصروفات. ولنفرض ان إثبات هذه العملية في اليومية العامة عن طريق الخطأ كان كالآتي:

٣٥٠٠ من حـ/مصروفات الصيانة
٣٥٠٠ الى حـ/النقدية
اثبات شراء مواد ومهمات صيانة نقداً

فان تصحيح هذا القيد الذي جعل حسابات المصروفات مدينة بمواد ومهمات الصيانة بدلاً من حسابات الأصول يتم في ظل هذه الطريقة كالآتي:

٣٥٠٠ من حـ/النقدية
٣٥٠٠ الى حـ/مصروفات الصيانة
الغاء القيد الخطأ رقم... صفحة... بتاريخ...
٣٥٠٠ من حـ/مواد ومهمات الصيانة
٣٥٠٠ الى حـ/النقدية
اثبات القيد الصحيح لشراء مواد ومهمات صيانة نقد بتاريخ...

ولنفرض كمثال آخر، انه عند إثبات الملخص الشهري ليومية المشتريات البالغ مجموعها عن شهر مارس ٤٦٩٨٠ جنيه، ثم إثبات الملخص في اليومية العامة بمبلغ ٦٤٩٨٠ جنيه. ولتصحيح هذا يجري الغاء القيد الخطأ كالآتي:

٦٤٩٨٠		من حـ/اجمالي الموردين
	٦٤٩٨٠	الى حـ/المشتريات
		الغاء القيد الخطأ بتاريخ ٣/٣١.

ثم يجري اثبات القيد الصحيح كالآتي:

٤٦٩٨٠		من حـ/المشتريات
	٤٦٩٨٠	الى حـ/اجمالي الموردين
		تصحيح اثبات الملخص الشهري ليومية المشتريات عن شهر مارس.

ولنفرض كمثال ثالث لنوع ثالث من الخطأ ان المدفوعات للمورد عبد الرحيم حسن والبالغ قدرها ١٧٦٠ جنيه خلال شهر ابريل قد تم اثباتها في يومية المدفوعات على أنها ١٦٧٠ جنيه وتم ترحيلها لحساب المورد وتجميع اليومية وإثبات قيد الملخص الشهري لها في اليومية العامة على هذا الأساس.

ويتم تصحيح الخطأ في اليومية العامة بالقيدين التاليين:

١٦٧٠		من حـ/النقدية
	١٦٧٠	الى حـ/المورد عبد الرحيم حسن
		الغاء الخطأ.

١٧٦٠		من حـ/المورد عبد الرحيم حسن
	١٧٦٠	الى حـ/النقدية
		اثبات القيد الصحيح.

هذا ويتم ترحيل كل من القيدين الى حـ/النقدية واجمالي الموردين في دفتر الأستاذ العام ولحساب المورد عبد الرحيم حسن في أستاذ الموردين.

٢ ـ الطريقة المختصرة: وبمقتضى هذه الطريقة لا يتم الغاء القيد الخطأ إلا إذا كان هذا الإلغاء ضرورياً لتصحيح الخطأ ذاته، وانما يتم تصحيح الخطأ عن طريق تحويل القيد الخطأ الى قيد صحيح بقيد واحد. فلو رجعنا للمثال الأول في الطريقة المطولة نجد انه من الممكن تصحيح الخطأ الوارد به بقيد واحد هو:

٣٥٠٠		من حـ/مواد ومهمات الصيانة
	٣٥٠٠	الى حـ/مصروفات الصيانة

فحساب النقدية في هذا المثال لم يتأثر بتصحيح الخطأ ولذلك فهو غير وارد بقيد التصحيح. أما حساب مصروفات الصيانة فقد جعل مديناً عن طريق الخطأ بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه بدلاً من حـ/مواد ومهمات الصيانة، ولذلك فقيد التصحيح يؤدي الى جعل حساب مصروفات الصيانة دائناً، وهو ما ترتب على قيد الإلغاء في الطريقة المطولة، ويؤدي الى جعل حساب مواد ومهمات الصيانة مديناً، وهو ما ترتب على قيد التصحيح في الطريقة المطولة.

واذا أعدنا النظر في المثال الثاني في الطريقة المطولة لوجدنا أن حساب اجمالي الموردين قد جعل دائناً بالزيادة عن طريق الخطأ بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه في الوقت الذي جعل به حساب المشتريات مديناً بالزيادة بنفس القيمة. ويكون قيد تصحيح الخطأ في هذه الحالة بالشكل الذي يترتب عليه الغاء هذه الزيادة على الوجه التالي:

١٨٠٠٠		من حـ/اجمالي الموردين
	١٨٠٠٠	الى حـ/المشتريات
		تصحيح الخطأ بالزيادة في اثبات الملخص الشهري ليومية المشتريات عن شهر مارس.

وعلى نفس النمط يمكن تصحيح الخطأ الوارد في المثال الثالث كالآتي:

٩٠ من حـ/المورد عبد الرحيم حسن
٩٠ الى حـ/النقدية
تصحيح الخطأ بالنقص في اثبات المدفوعات للمورد عبد الرحيم حسن بتاريخ . . . صفحة . . . يومية المدفوعات.

أما الحالات التي يكون الغاء القيد الخطأ ضروري لتصحيح الخطأ ذاته فهي تتمثل في تلك الحالات التي يكون طرفي القيد فيها خطأ كإحلال الطرف المدين محل الطرف الدائن والعكس، أو التوجيه الخاطىء لطرفي القيد. وكمثال للحالة الأولى نفترض أن إثبات الأجور المستحقة للعاملين في نهاية الفترة والتي لم تسدد بعد تم كالآتي (مبلغ ٣٧٠ جنيه مثلاً):

٣٧٠ من حـ/الأجور المستحقة
٣٧٠ الى حـ/الأجور

والمفروض أن حساب الأجور المستحقة من حسابات الخصوم وبما أنها لم تسدد بعد فذلك يعني ضرورة جعلها دائنة. كما أن حساب الأجور من حسابات المصروفات ويجب زيادته بالأجور المستحقة التي لم تسدد بعد في نهاية الفترة وذلك بجعله مديناً. وحتى يتم تصحيح هذا الخطأ يتم اجراء قيد عكسي بضعف القيمة حتى يتم الغاء القيد الخاطىء وإثبات القيد الصحيح في نفس الوقت طبقاً للطريقة المختصرة كالآتي:

٧٤٠ من حـ/الأجور
٧٤٠ الى حـ/الأجور المستحقة
الغاء القيد الخاطىء لإثبات الأجور المستحقة وإثبات القيد الصحيح، كل بمبلغ ٣٧٠ جنيه.

أما الحالة الثانية فتتضح من المثال التالي: افترض انه قد تم إثبات الخصم النقدي المكتسب من الموردين على المشتريات الأجلة والبالغ قدره ١٢٧ جنيه مثلاً على أساس أنه خصم مسموح به كالآتي:

١٢٧		من حـ/الخصم المسموح به
	١٢٧	الى حـ/العملاء

وقد ترتب على هذا القيد جعل الخصم المسموح به مديناً بدلاً من جعل الخصم المكتسب دائناً وجعل حساب العملاء دائناً بدلاً من جعل حساب الموردين مديناً. وأفضل طريقة لتصحيح الخطأ في مثل هذه الحالة عن إلغاء القيد الخاطيء في كلا طرفيه، وإثبات القيد الصحيح، وهي للمثال المعروض كالآتي:

١٢٧		من حـ/العملاء
	١٢٧	الى حـ/الخصم المسموح به
		الغاء القيد الخاطيء.
١٢٧		من حـ/الموردين
	١٢٧	الى حـ/الخصم المكتسب
		اثبات الحصول على خصم نقدي مكتسب على المشتريات الأجلة.

٤ ـ الأخطاء التي تؤثر في توازن ميزان المراجعة:

اذا تم التوصل الى مصدر الأخطاء التي تؤدي الى عدم توازن ميزان المراجعة وذلك قبل اعداد الحسابات الختامية والميزانية، فإن اجراءات تصحيحها لا تخرج عن الاجراءات السابق التعرض لها. فإذا كان الخطأ يقع في حسابات الأستاذ المختلفة يتم تصحيحه بالشطب ثم يعاد ترصيد الحسابات التي يقع فيها الخطأ وتنقل الأرصدة الصحيحة لميزان المراجعة بحيث يتحقق توازنه. واذا وقع

الخطأ في دفاتر اليومية فإن اجراءات التصحيح تستلزم اما الغاء القيد الخاطىء واثبات القيد الصحيح وترحيل كلا القيدين للحسابات الملائمة بالأستاذ واعادة ترصيدها ونقل الأرصدة الصحيحة لميزان المراجعة بدلاً من الأرصدة الخاطئة، أو تعديل القيد الخاطىء بحيث يمكن تصحيح الخطأ بقيد واحد دون الحاجة الى الغاء القيد الخاطىء كما سبق أن وضحنا في الطريقة المختصرة. والواقع أن معظم الأخطاء التي تؤثر في توازن الميزان غالباً ما تقع أثناء الترحيل لحسابات الأستاذ أو ترصيد الحسابات، وبالتالي يتم تصحيحها عن طريق الشطب.

أما إذا لم يمكن التوصل الى مصدر الخطأ أو الأخطاء التي تؤثر في توازن الميزان في الوقت الذي يسمح باعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية العمومية في الموعد المرغوب، فإن الأمر يستدعي معالجة الفرق بين جانبي الميزان بصفة مؤقتة لتحقيق توازنه لأغراض اعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية حتى نتمكن من معرفة مصدر الخطأ وتصحيحه في الفترة المحاسبية التالية. ويتم ذلك بتوسيط حساب يطلق عليه الحساب المعلق ويجعل رصيده مديناً أو دائناً بالفرق بين جانبي الميزان. فإذا كان الفرق بين جانبي الميزان يتمثل في زيادة الجانب المدين عن الجانب الدائن بمبلغ ٧٠ جنيه مثلاً فإن الحساب المعلق يظهر برصيد دائن في ميزان المراجعة بهذا الفرق اما اذا كان الفرق بين جانبي الميزان يتمثل في زيادة الجانب الدائن على الجانب المدين بمبلغ ١٢٠ جنيه مثلاً فإن رصيد الحساب المعلق يظهر في ميزان المراجعة برصيد مدين بهذا الفرق. ويفتح الحساب المعلق في الأستاذ العام برصيد الميزان (الفرق بين جانبيه) دون اجراء قيود دفترية، حتى تتكشف الأخطاء في الفترة المحاسبية التالية. ويظهر الرصيد المدين للحساب المعلق في الأصول في الميزانية تحت عنوان أرصدة مدينة أخرى، كما يظهر الرصيد اذا كان دائناً في الخصوم في الميزانية تحت عنوان أرصدة دائنة أخرى.

ولنفرض مثلاً أن الخصم المسموح به على المبيعات الآجلة عن شهر مارس كما ورد في دفتر يومية المقبوضات بلغ ٤٦٠ جنيه، وعند اجراء القيد الشهري الملخص اليومية وترحيله رحل مبلغ الخصم المسموح به الى الجانب

الدائن من حساب الخصم المكتسب بدلاً من الجانب المدين لحساب الخصم المسموح به عن طريق الخطأ. فلو تم اكتشاف هذا الخطأ قبل اعداد الحسابات الختامية والميزانية لأمكن تصحيح الوضع بشطب المبلغ من الجانب الدائن من حساب الخصم المكتسب وإثباته في الجانب المدين من حساب الخصم المسموح واعادة ترصيد الحسابين ونقل الأرصدة الجديدة لميزان المراجعة. أما اذا لم يتمكن المراجع من اكتشاف سبب الخطأ، وهذا ما يندر حدوثه عملياً، والذي يؤدي الى زيادة الجانب الدائن من ميزان المراجعة في هذه الحالة عن الجانب المدين بضعف المبلغ، أي بمبلغ ٩٢٠ جنيه، فإن الأمر يستدعي في هذه الحالة فتح حساب معلق وجعله مديناً بمبلغ ٩٢٠ جنيه ليتحقق توازن الميزان. وعند اكتشاف الخطأ في الفترة المحاسبية التالية تعالج الأمور في الحساب المعلق على حسب طبيعة الحساب الذي تأثر بالخطأ. فإذا كان الخطأ يؤثر في حسابات الأصول أو الخصوم فإنه يعالج مباشرة في هذه الحسابات. أما إذا كان الخطأ يؤثر في حسابات الايرادات والمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية السابقة والتي تم اقفالها في الحسابات الختامية، فإنه يعالج في الحساب الذي يمثل صافي المقاصة بين الايرادات والمصروفات عن الفترات السابقة وهو ما جرينا على تسميته (بصفة مرحلية) حساب الأرباح المحجوزة. وعلى هذا الأساس تكون معالجة الخطأ المتعلق بحسابات الخصم النقدي في الفترة المحاسبية التالية باجراء القيد التالي:

٩٢٠	من حـ/الأرباح المحجوزة
	الى حـ/معلق
	تحميل الأرباح المحتجزة بالخصم النقدي المسموح به البالغ ٤٦٠ جنيه عن شهر مارس في الفترة المحاسبية السابقة والذي اعتبر خطأ بمثابة خصم مكتسب.

ويلاحظ أن الأرباح المحجوزة سوف تنقص بمقدار ٩٢٠ جنيه ذلك لأنه قد ترتب على اعتبار الخصم المسموح به بمبلغ ٤٦٠ جنيه خصماً مكتسباً زيادة هذه الأرباح دون وجه حق بهذا المبلغ في الوقت الذي كان يجب انقاصها به وبذلك يمثل القيد الغاء ما تم اثباته بالزيادة فيها وانقاص ما كان من الواجب انقاصه منها.

وتعالج كل الأخطاء المتعلقة بحسابات الايرادات والمصروفات عن الفترة أو الفترات المحاسبية السابقة والتي لا يتم اكتشافها فيها في حساب الأرباح المحجوزة، سواء كانت هذه الأخطاء تؤثر في توازن الميزان ومن ثم في رصيد الحساب المعلق أو كانت لا تؤثر في توازن الميزان، فإذا سقط سهواً على سبيل المثال إثبات الأجور المستحقة في نهاية الفترة المحاسبية السابقة بمبلغ ٥٦٠ جنيه فإن ذلك لن يؤثر في توازن الميزان لأن قيد اثبات الأجور المستحقة لم يتم أصلاً. ويتم اكتشاف ذلك بالطبع عند سداد الأجور في الفترة المحاسبية اللاحقة حيث يكتشف المحاسب ان هذه الأجور تخص الفترة السابقة وكان من الواجب تحميلها على ايراداتها. وفي هذه الحالة يتم إثبات سداد الأجور التي كانت مستحقة عن الفترة السابقة كالآتي:

٥٦٠		من حـ/الأرباح المحجوزة
	٥٦٠	الى حـ/النقدية
		سداد الأجور المستحقة عن الفترة السابقة والتي سقط سهواً اثباتها في تسويات نهاية الفترة.

أما الأخطاء التي تتعلق بحسابات الأصول والخصوم فإن تصحيحها في الفترة المحاسبية التالية يتم في هذه الحسابات مباشرة، ما لم تؤثر هذه الحسابات بالطبع في حسابات الايرادات والمصروفات.

فاذا تحصل من أحد العملاء مثلاً ٧٩٠ جنيه نقداً، تم ترحيلها لحساب العميل، واجمالي العملاء على أساس أنها ٩٧٠ جنيه، ولم يتم اكتشاف الخطأ اثناء الفترة المحاسبية أو في نهايتها فإن ذلك سوف يؤدي الى زيادة الجانب الدائن من ميزان المراجعة عن الجانب المدين بمبلغ ١٨٠ جنيه يجعل بها الحساب المعلق مديناً. وفي الفترة المحاسبية التالية يجري إثبات القيد التالي عند اكتشاف الخطأ:

١٨٠		من حـ/اجمالي العملاء ـ العميل فلان
	١٨٠	الى حـ/الحساب المعلق
		تصحيح الخطأ وإثبات المتحصل من العميل ـ فلان والزيادة بتاريخ .... عند اكتشاف الخطأ وتصحيحه.

ويرحل القيد السابق لحساب العميل ولحساب اجمالي العملاء في نفس الوقت، ويلاحظ أننا افترضنا أن المبلغ قد تم ترحيله بالقيمة الصحيحة في حساب النقدية، وإلا لما تأثر به توازن الميزان.

أما إذا كان الخطأ يتعلق بحسابات الأصول التي تتحول الى مصروفات، كالمشتريات مثلاً، فانها تعالج في حساب الأرباح المحجوزة بمقدار أثرها على حسابات المصروفات. فاذا رحلت مشتريات بضاعة بمبلغ ١٦٠٠ جنيه لحساب الآلات والمعدات مثلاً بدلاً من حساب المشتريات ولم يتم اكتشاف الخطأ خلال الفترة المحاسبية أو في نهايتها، فعند اكتشافه في الفترة أو الفترات التالية يجري تصحيحه بالقيد التالي:

١٦٠٠		من حـ/الأرباح المحجوزة
	١٦٠٠	الى حـ/الآلات والمعدات

ويلاحظ أن هذا الخطأ لا يؤثر في توازن الميزان. وقد جعلت الأرباح المحجوزة مدينة رغم ان المشتريات تعد من الأصول، ولكن ذلك يكون بصفة مرحلية حتى تتحول الى مصروفات، وتتحول المشتريات الى مصروفات عند حساب تكلفة البضاعة المباعة في نهاية الفترة. ومعنى نقص المشتريات بمقدار ما حمل لحساب الآلات هو نقص تكلفة البضاعة المباعة، ومن ثم المصروفات بالقيمة، وبالتالي زيادة صافي الربح بنفس القيمة. ولذلك جعل حساب الأرباح المحجوزة مديناً بمقدار الزيادة التي طرأت عليه عن طريق الخطأ.

ولنفرض على سبيل المثال أيضاً أن هذه المشتريات تمت في بداية الفترة السابقة وان إهلاك الآلات والمعدات في نهاية الفترة قد تم حسابه على رصيد حسابها (بما فيه المبلغ الخاطيء ١٦٠٠ جنيه) على أساس ١٠٪ من الرصيد. فهذا يعني بالاضافة الى انخفاض تكلفة البضاعة المباعة بمقدار ١٦٠٠ جنيه (مصروف)، زيادة اهلاك الآلات والمعدات بمبلغ ١٦٠ جنيه ($\frac{١٠}{١٠٠}$ × ١٦٠٠) (وهو مصروف أيضاً). أي أن الأرباح زادت بنقص تكلفة البضاعة المباعة عما

كان من الواجب أن تكون عليه بمبلغ ١٦٠٠ جنيه ونقصت بزيادة الأهلاك عم كان من الواجب أن يكون عليه بمبلغ ١٦٠ جنيه وكل من الخطأين لا يؤثر في توازن الميزان. ويتم التصحيح عند اكتشاف الخطأ في الفترة المحاسبية التالية باجراء القيد التالي بالاضافة الى القيد السابق:

١٦٠		من حـ/مخصص اهلاك الآلات والمعدات
	١٦٠	الى حـ/الأرباح المحجوزة
		انقاص المخصص بمقدار الاهلاك المحسوب على مشتريات البضاعة التي حمل بها حساب الآلات والمعدات عن طريق الخطأ في الفترة المحاسبية السابقة.

وبذلك يكون صافي الأثر على حساب الأرباح المحجوزة هو نقص رصيدها بمبلغ ١٤٤٠ جنيه.

ولنفرض كمثال أخير أنه عند شراء سيارات على الحساب بمبلغ ٩٨٠٠ جنيه في بداية السنة السابقة التي تم إثباتها في اليومية العامة بالمبلغ الصحيح وتم ترحيلها لحسابات الدائنين بالمبلغ الصحيح، ولكنه عند ترحيلها لحساب السيارات، رحلت على أساس ٨٩٠٠ جنيه بدلاً من ٩٨٠٠ جنيه، وأن الخطأ لم يمكن اكتشافه خلال السنة أو في نهايتها. وتم اكتشافه في ٥ فبراير من العام التالي. ويؤثر هذا الخطأ في توازن الميزان حيث يكون الجانب المدين أقل من الجانب الدائن بمبلغ ٩٠٠ جنيه يجعل بها الحساب المعلق مديناً وعند اكتشاف الخطأ يجري إثبات القيد الآتي:

٩٠٠		من حـ/السيارات
	٩٠٠	الى حـ/الحساب المعلق
		تصحيح الخطأ في الترحيل لحساب السيارات في بداية الفترة السابقة.

ورغم ان الخطأ خطأ ترحيل الا انه في هذه الحالة يصبح من المستحسن عدم تصحيحه بالشطب لأن الاكتشاف قد تم في الفترة المحاسبية التالية بعد فتح الحسابات الجديدة لهذه الفترة.

وإذا كان اهلاك السيارات يتم على أساس ٢٠٪ سنوياً، فإن اهلاك السيارات المحمل للحسابات الختامية في الفترة السابقة يكون إقل مما كان من الواجب أن يكون عليه بمقدار ١٨٠ جنيه ($٩٠٠ \times \frac{٢٠}{١٠٠}$) وبالتالي فقد زادت الأرباح عن طريق الخطأ بهذا المقدار. ولكن هذا الخطأ لا يؤثر في توازن الميزان. ويتم تصحيحه باجراء القيد التالي:

١٨٠		من حـ/الأرباح المحجوزة
	١٨٠	الى حـ/مخصص اهلاك السيارات
		تحميل الأرباح المحجوزة بالاهلاك الخاص بالسيارات المشتراة في بداية العام السابق عن المبلغ الذي لم يتحمل به حساب السيارات عن طريق الخطأ ($٩٠٠ \times \frac{٢٠}{١٠٠}$).

أســـئلة وتمـــارين

الفصـــل الرابـــع

أولاً: الأسئلة

السؤال الأول:

تكلم باختصار عن كل مما يأتي: أخطاء السهو، الأخطاء الفنيـة، أخطاء التهاون في التدقيق، الأخطاء التي تؤثر في توازن الميزان، أخطاء الإرتكاب، الأخطاء التي لا تؤثر في توازن الميزان، يمكنك الاستعانة بما تراه ملائماً من أمثلة لتوضيح أفكارك.

السؤال الثاني:

وضح الآثار التي تترتب على كل من الأخطاء التالية على كل من: تكلفة المبيعات، المبيعات، صافي الربح، مجمل الربح، حسابات الأصول المتداولة، حسابات حقوق الملكية، توازن ميزان المراجعة. قم باعداد جدول يحتوي على خانات يخصص منها لكل من البنود السابقة خانة بالاضافة الى رقم الخطأ كما هو وارد بالقائمة التالية، ثم ضع مقدار الأثر بالزيادة في الخانة الملائمة باشارة موجبة، والأثر بالنقص في الخانة الملائمة باشارة سالبة، وفي خانة ميزان المراجعة ضع الخطأ الذي يؤدي الى زيادة الجانب المدين أو نقص الجانب الدائن باشارة موجبة، والخطأ الذي يؤدي الى نقص الجانب المدين أو زيادة الجانب الدائن بإشارة سالبة:

أ ـ سقط سهواً إثبات مشتريات آجلة بمبلغ ٥٠ جنيه.

ب ـ تم إثبات الخصم المسموح به على المبيعات الآجلة في يومية

المقبوضات في الحساب المخصص للمصروفات البعية بمبلغ ٣٢٠ جنيه وتم اجراء الخصم الدوري لليومية والترحيل لحسابات الأستاذ على هذا الأساس.

جـ - تم ترحيل مبلغ ١٣٠ جنيه تمثل خصم مكتسب على المشتريات الأجلة، الى الجانب الدائن من حساب الخصم المسموح به.

د - تم إثبات بيع آلات قديمة بمبلغ ٢٧٩٠ جنيه على الحساب في اليومية العامة، وعند الترحيل لحسابات الأستاذ رحل المبلغ لحسابات المدينين على أساس أنه ٧٩٣٠ جنيه.

هـ - تم إثبات مردودات مشتريات في اليومية العامة بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه ورحلت للجانب المدين من حساب العميل صبحي حسونة بدلاً من ترحيلها للجانب المدين من حساب المورد صبحي حسنين.

و - تم إثبات مردودات مشتريات بمبلغ ١٧٥٠ جنيه في اليومية العامة ورحلت للحسابات الصحيحة في أستاذ الموردين، وسقط سهواً ترحيلها لحساب اجمالي الموردين، كما رحلت للجانب المدين من حساب مردودات المبيعات.

ز - تم ترحيل مجموع يومية المبيعات عن شهر ديسمبر والبالغ ٧٢٣٢٠ جنيه لحساب اجمالي العملاء على أساس انه ٢٧٣٢٠ جنيه عن طريق الخطأ.

ح - تم ترحيل مجموع يومية المبيعات عن شهر نوفمبر والبالغ ٦٩٢٣٠ جنيه لحساب المبيعات على أساس انه ٩٦٢٣٠ جنيه.

ط - تم شراء أدوات ومهمات مكتبية بمبلغ ١٢٠٠ جنيه وتم إثباتها على اعتبار انها أثاث وتركيبات في بداية العام، ويحسب اهلاك أثاث والتركيبات على أساس ١٠٪ سنوياً، وتعد الأدوات والمهمات المكتبية من عناصر المصروفات، ولم يتم اكتشاف هذا الخطأ حتى أول فبراير من العام التالي.

السؤال الثالث:

علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب مبرراً وجهة نظرك بما تراه ملائماً من أمثلة عند الحاجة:

أ ـ لا تؤثر أخطاء السهو أو الحذف على توازن ميزان المراجعة.

ب ـ لا تؤثر الأخطاء الفنية على توازن ميزان المراجعة حتى لو كان الخطأ يتمثل في احلال الطرف المدين للقيد محل الطرف الدائن قيداً وترحيلاً.

جـ ـ تؤدي أخطاء عكس الأرقام أو حذف الأصفار بالضرورة الى عدم توازن ميزان المراجعة سواء كان الخطأ في القيد أو في الترحيل.

د ـ يؤدي ترحيل الطرف المدين من قيد معين في الجانب الدائن من أحد الحسابات المدينة بطبيعتها بدلاً من الجانب المدين من أحد الحسابات الدائنة بطبيعتها الى نقص الجانب المدين من ميزان المراجعة عن الجانب الدائن بضعف مقدار الخطأ.

هـ ـ يؤدي ترحيل الطرف الدائن من قيد معين الى الجانب المدين من أحد الحسابات الدائنة بطبيعتها عن طريق الخطأ بدلاً من ترحيله الى الجانب الدائن من أحد الحسابات المدينة الى زيادة الجانب المدين من ميزان المراجعة عن الجانب الدائن بضعف مقدار الخطأ.

و ـ اذا جعل حساب المشتريات مديناً عن طريق الخطأ بمقدار مردودات المبيعات خلال فترة معينة فإن ذلك سوف يؤدي الى زيادة تكلفة البضاعة المباعة، ونقص المبيعات الصافية بمقدار المردودات وبالتالي سوف يزداد مجمل الربح بمقدار ضعف المردودات.

ز ـ يؤدي الخطأ في تحميل حسابات الأصول بمبالغ معينة بدلاً من حسابات المصروفات الى زيادة مجمل الربح وصافي الربح بمقدار هذه المبالغ التي تم توجيهها توجيهاً خاطئاً.

ح ـ يتم اكتشاف كل الأخطاء التي تؤثر في حسابات الايرادات أو المصروفات، ومن ثم في صافي الربح عن طريق ميزان المراجعة.

ط ـ اذا تم ترحيل مبلغ معين الى الجانب المدين من أحد حسابات العملاء مقابل مبيعات آجلة بأقل مما هو مثبت به في يومية المبيعات، فإن ذلك

سوف يؤدي الى عدم توازن ميزان المراجعة حتى ولو كان قيد وترحيل الملخص الشهري ليومية المبيعات صحيحاً من حيث القيمة والتوجيه.

ي - تؤدي أخطاء الجمع الدوري لليوميات المساعدة والتي لا يتم اكتشافها قبل إثبات وترحيل الملخصات الشهرية لها الى عدم توازن ميزان المراجعة بمقدار الفرق بين المجموع الصحيح والمجموع الخاطىء، ويتم تصحيح هذه الأخطاء عند اكتشافها في نهاية الفترة المحاسبية عن طريق الشطب.

السؤال الرابع:

اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية بعد سياق المبررات الكافية:

الحالة ١: تم ترحيل مجموع يومية المبيعات عن شهر ديسمبر للجانب المدين من حـ / إجمالي العملاء على أنه ٩٧٩٢٥ جنيه بينما المجموع الصحيح كان ٧٩٩٢٥ جنيه. وكانت السنة المالية تنتهي في ١٢/٣١. ويترتب على ذلك:

أ - عدم توازن ميزان المراجعة وزيادة الجانب المدين عن الجانب الدائن بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه.

ب - إذا تم إكتشاف الخطأ قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية فيكون التصحيح بشطب الرقم الخاطىء وكتابة الرقم الصحيح في حـ / إجمالي العملاء.

جـ - إذا لم يتم إكتشاف الخطأ فيلزم جعل الحساب المعلق دائناً بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه إلى أن يتم اكتشافه في فترة محاسبية تالية فيجعل الحساب المعلق مديناً وحـ / إجمالي العملاء دائناً بالمبلغ.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

الحالة ٢: تم في بداية العام شراء مولد كهربائي لإدارة آلة خراطة تعمل بالمازوت كانت تدار يدوياً بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه نقداً. ويقدر عمر المولد ٥ سنوات دون قيمة كخردة. وعند إثباته دفترياً جعل حساب مصروفات الصيانة مديناً والنقدية دائناً. وقد تم إعداد الحسابات الختامية عن العام. وبذلك:

أ - يكون هناك خطأ في التوجيه المحاسبي أدى إلى نقص الأصول وزيادة المصروفات ولم يكتشف خلال العام الذي وقع فيه.

ب - إذا تم اكتشافه في العام التالي يجعل حـ / الآلات والمعدات مديناً بمبلغ ١٥٠٠٠ و حـ / الأرباح المحجوزة دائناً بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه وحساب مخصص إهلاك الآلات والمعدات دائناً بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

جـ - لا يؤثر هذا الخطأ في توازن ميزان المراجعة حيث لم يخل بقاعدة القيد المزدوج وهو خطأ فني في التوجيه المحاسبي.

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

الحالة ٣: جعل حساب الخصم النقدي المسموح به مديناً بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه عن طريق الخطأ بدلاً من حساب مسموحات المبيعات. ويترتب على ذلك:

أ - إذا لم يتم تصحيح الخطأ زيادة تكلفة البضاعة المباعة ونقص صافي المبيعات كل بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

ب - إذا لم يتم تصحيح الخطأ نقص صافي المبيعات ومن ثم مجمل الربح بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

جـ - لا يؤثر هذا الخطأ على صافي المبيعات ولا على تكلفة البضاعة المباعة ولا على مجمل الربح ولا على صافي الربح.

د - يتم تصحيح هذا الخطأ في الفترات التالية بجعل مسموحات المبيعات مديناً والخصم النقدي المسموح به دائناً.

هـ - لا شيء مما تقدم.

الحالة ٤: إذا بلغت مصروفات الصيانة الدورية لإحدى الآلات ٢٥٠٠٠ جنيه سددت في ٨٩/١/١ وجعل بها حـ / الآلات مديناً. وكانت الآلات تهلك على مدار ٥ سنوات بطريقة القسط الثابت. فإنه يترتب على ذلك.

أ - إذا لم يتم إكتشاف الخطأ وتصحيحه خلال العام، زيادة الآلات، ونقص مصروفات الصيانه وزيادة إهلاك الآلات ومن ثم زيادة صافي الربح بمبلغ

٢٠٠٠٠ جنيه.

ب ـ إذا تم اكتشاف الخطأ خلال العام فإن تصحيحه يقتضي جعل حـ / مصروفات الصيانة مديناً وحـ / الآلات دائناً.

جـ ـ إذا تم إكتشاف الخطأ في الفترة المحاسبية التالية يجعل حـ / الأرباح المحجوزة مديناً بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه وحـ / مخصص الاهلاك مديناً بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه وحساب الآلات دائناً بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٥: لم يتم تسوية حـ / الأجور في نهاية العام المنقضى بالأجور التي كانت مستحقة في نهاية العام والتي بلغت ١٥١٦ جنيه. وقد تم سداد هذه الأجور في بداية هذا العام وجعل بها حساب الأجور مديناً. ويترتب على ذلك.

أ ـ زيادة صافي ربح العام المنقضي نتيجة نقص المصروفات عما يجب بمبلغ ١٥١٦ جنيه.

ب ـ إذا لم يتم اكتشاف الخطأ أو لم يتم تصحيحه خلال هذا العام فأن أرباح هذا العام سوف تنخفض بالمبلغ دون وجه معه.

جـ ـ إذا تم إكتشاف الخطأ هذا العام فان تصحيحه يقتضي جعل حـ / الأرباح المحجوزة مديناً وحـ / الأجور دائناً بالقيمة.

د ـ كل ما تقدم ، هـ ـ لا شيء مما تقدم.

الحالة ٦: سقط سهواً إثبات مواد تعبئة وتغليف متداولة تم شراؤها على الحساب خلال العام بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه ولم تؤخذ في الاعتبار عند تحديد مواد التعبئة والتغليف المستخدمة خلال العام بطريقة المخزون الدوري لعدم إكتشاف الخطأ. وتم إكتشاف الخطأ في العام التالي عندما قام المورد بالمطالبة بالقيمة. ويترتب على ذلك:

أ ـ نقص المصروفات البيعية عن العام ومن ثم زيادة صافي الربح بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه.

ب ـ إنخفاض المخزون في نهاية العام من مواد التعبئة والتغليف بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه.

جـ - يقتضي تصحيح الخطأ عند إكتشافه في العام التالي جعل حـ / الأرباح المحجوزة مديناً وحـ / الموردين دائناً.

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - لا شيء مما تقدم.

الحالة ٧: تم إثبات المتحصل من ورقة القبض المسحوبة على العميل جاد الحق بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه في خانة العملاء في يومية المقبوضات، وتم الترحيل لحسابات العملاء على هذا الأساس. ويترتب على ذلك:

أ - إذا لم يتم إكتشاف الخطأ وتصحيحه خلال العام الذي وقع فيه فان رصيد العملاء سوف يظهر في الميزانية بأقل مما يجب ويظهر رصيد أوراق القبض بأكثر مما يجب كل بمقدار ١٠٠٠٠ جنيه.

ب - لا يؤثر هذا الخطأ على نتيجة العمليات من أرباح أو خسائر.

جـ - عندما يتم إكتشاف الخطأ في أي وقت يجعل حـ / العملاء مديناً وحـ / أوراق القبض دائناً

د - كل ما تقدم ، هـ - لا شيء مما تقدم.

الحالة ٨: قبلت المنشأة كمبيالة لأمر المورد عبد العليم عبد الموجود في ٤/١ بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه، غير أنه تم إثباتها في يومية أوراق القبض على أساس أنها كمبيالة مسحوبة على العميل عبد الحليم عبد المقصود، وكانت الكمبيالة تستحق بعد ثلاثة شهور. وقد تم إكتشاف الخطأ في تاريخ الاستحقاق عندما تقدم المورد لتحصيل قيمة الكمبيالة. ويترتب على ذلك:

أ - أنه إذا تم إعداد ميزان مراجعة قبل الاستحقاق فان الجانب المدين سوف يزيد عن الجانب الدائن بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه.

ب - يقتضي تصحيح الخطأ ضرورة جعل كل من حسابي العملاء والموردين مديناً كل بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه وحساب أوراق الدفع وأوراق القبض كل دائناً بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه.

جـ - لا يؤثر هذا الخطأ على توازن ميزان المراجعة، د - كل ما تقدم، هـ - بعض ما تقدم، و - لا شيء مما تقدم.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

عند قيام مراجع حسابات احدى الشركات بمراجعة حسابات الشركة في نهاية الفترة المحاسبية وجد الأخطاء التالية:

١ - سقط سهواً اثبات مشتريات مواد ومهمات صيانة بمبلغ ٣٦٠ جنيه على الحساب، ولم تأخذ في الاعتبار عند تحديد مواد ومهمات الصيانة المستخدمة على طريقة المخزون الدوري في نهاية الفترة.

٢ - تم إثبات المتحصلات النقدية من بيع سيارة قديمة بمبلغ ٤١٨ جنيه في يومية المقبوضات على اعتبار أنها مبيعات نقدية من البضائع، وعولج رصيد حساب السيارة المباعة المدين بمبلغ ٦٦٨ جنيه على اعتبار أنه خسائر رأسمالية.

٣ - سقط سهواً ترحيل الطرف الدائن لقيد الملخص الشهري ليومية أوراق القبض بمبلغ ١٥٠٠ جنيه لحساب اجمالي العملاء.

٤ - تم اثبات رفض ورقة القبض المسحوبة على العميل حسنين حسونة بمبلغ ٧٥٠ جنيه على اعتبار أنها ورقة دفع صادرة للمورد حسونة حسنين وتم الترحيل لحسابات الأستاذ على هذا الأساس، ولا تمسك الشركة يومية خاصة لأوراق الدفع.

٥ - بلغ مجموع خانة الخصم النقدي المسموح به في يومية المقبوضات عن شهر مارس ٩٢٧ جنيه، تم ترحيلها لحساب الخصم المسموح به على أساس أنها ٢٩٧ جنيه.

٦ - اشترت الشركة أثاثاً وتركيبات على الحساب بمبلغ ١١٣٢ جنيه في شهر ابريل وتم اثبات العملية في يومية المشتريات الأجلة وترحيلها على هذا الأساس، ويبلغ الاهلاك على هذا الأثاث عن الفترة طبقاً للنظام والمعدلات التي تتبعها الشركة ٨٣ جنيه.

٧ ـ لم تتم تسوية الأجور في نهاية السنة المالية السابقة بمبلغ الأجور المستحقة في نهايتها البالغ ١٣١٢ جنيه، وقد حمل هذا المبلغ على حساب الأجور عند سداده في بداية هذا العام.

٨ ـ وجد خطأ في جمع يومية المشتريات خلال شهر مارس بمبلغ ١١٠ جنيه بالزيادة في صفحة ٣٢ وعند نقل مجموع هذه الصفحة والبالغ على هذا الأساس ٧٨٦٢٠ جنيه نقل للصفحة التالية على أساس انه ٨٧٦٢٠ جنيه، وقد تم جمع اليومية عن شهر مارس وإثبات الملخص الشهري لها والترحيل لحسابات الأستاذ بما يتضمن هذين الخطأين.

٩ ـ جعل حساب البنك مديناً بمقدار الفوائد المستحقة على قرض البنك في نهاية العام والتي لم تسدد بعد والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه.

١٠ ـ تم ترحيل مجموع الخصم المكتسب من واقع الملخص الشهري ليومية المدفوعات عن شهر مايو والبالغ ٧٢٣ جنيه للجانب المدين من حساب الخصم المسموح به بمبلغ ٧٣٢ جنيه.

المطلوب:

١ ـ اجراء تصحيح الأخطاء السابقة بفرض أن اكتشافها قد تم قبل اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية (لك الخيار في اتباع طريقة التصحيح التي تراها مناسبة).

٢ ـ بيان أثر كل من هذه الأخطاء في حالة عدم تصحيحها على كل من توازن ميزان المراجعة، ومجمل الربح عن الفترة وصافي الربح عن الفترة.

٣ ـ حساب رصيد الحساب المعلق بفرض ان هذه الأخطاء لم يتم تحديد موقعها واكتشافها الا بعد اعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية العمومية.

٤ ـ اجراء القيود اللازمة لتصحيح هذه الأخطاء بفرض اكتشافها في الفترة المحاسبية التالية.

التمرين الثاني:

عند قيام مراجع حسابات شركة التجارة الحديثة بعمليات المراجعة في نهاية العام اكتشف الأخطاء الآتية:

١ - سقط سهواً اثبات مشتريات آجلة بمبلغ ٣٦٧ جنيه من المورد حسن عمدين في ٤/٢٥ في يومية المشتريات، غير أن المبلغ رحل لحساب المورد في أستاذ الموردين من واقع فاتورة المورد وإذن الاستلام بمخازن الشركة.

٢ - تم إثبات المتحصل من ورقة القبض المسحوبة على العميل عبد الجواد في تاريخ الاستحقاق في يومية المقبوضات بمبلغ ١٥٠٠ جنيه في خانة العملاء وتم ترحيلها لحساب العميل على هذا الأساس.

٣ - رحل الطرف المدين لقيد الملخص الشهري ليومية المبيعات عن شهر أغسطس والبالغ قدره ٦٧٨٧٠ جنيه للأستاذ العام على اعتبار أنه ٧٦٧٨٠ جنيه عن طريق الخطأ.

٤ - اشترت الشركة مواد تعبئة وتغليف (مصاريف بيعية) نقداً بمبلغ ٣٧٢٠ جنيه وقد تم اثباتها في يومية المدفوعات على أساس أنها مشتريات بضاعة وتم ترحيلها على هذا الأساس ضمن الملخص الشهري ليومية المدفوعات.

٥ - بلغ مجموع خانة الخصم النقدي المكتسب في يومية المدفوعات عن شهر اكتوبر ٧٩٢ جنيه وقد تم ترحيل المجموع للجانب المدين من حساب الخصم النقدي المسموح به على أساس انه ٩٧٢ جنيه عن طريق الخطأ.

٦ - تم اثبات المتحصلات من الفوائد الدائنة في يومية المقبوضات على اعتبار انها متحصلات من عملاء في ١٢/٣٠ بمبلغ ٦٤٠ جنيه، ولم تتم تسوية الفوائد الدائنة في حساب العملاء.

٧ - وجد خطأ في مجموع صفحة ٧٢ من يومية المبيعات بالزيادة في الجمع خلال شهر نوفمبر بمبلغ ١٢٠ جنيه، كما رحل مجموع صفحة ٧٤ عن نفس

الشهر والبالغ ٩٨٧٨٠ جنيه للصفحة التالية على اعتبار انه ٨٩٨٧٠ جنيه. وقد استمر تجميع اليومية حتى نهاية الشهر على هذا الأساس وتم اجراء قيد الملخص الشهري وترحيله لحسابات الأستاذ.

٨ ـ لم تتم تسوية الايجارات المقدمة التي حصلت عليها الشركة عن ايجار احدى مبانيها للغير في بداية العام السابق لمدة سنتين بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه في حساب الايجارات الدائنة في نهاية العام السابق. واعتبر المبلغ كله بمثابة ايجارات دائنة في العام الحالي.

٩ ـ سجل المتحصل من مردودات المشتريات النقدية في يومية المقبوضات على اعتبار انه متحصل من مبيعات نقدية بمبلغ ٨٩٢ جنيه في ٣/١٥.

١٠ ـ قبلت الشركة كمبيالة لأمر المورد عبد العليم عبد الموجود بمبلغ ٧٦٥٠ جنيه في ٧/١٣ وتم إثباتها في دفتر يومية أوراق القبض بمبلغ ٦٧٥٠ جنيه وتم ترحيل القيد لحساب العميل عبد الحليم عبد المقصود.

المطلوب:

١ ـ اجراء تصحيح الأخطاء السابقة بفرض ان اكتشافها قد تم قبل اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية في نهاية الفترة.

٢ ـ بيان أثر كل من هذه الأخطاء على توازن ميزان المراجعة في حالة عدم تصحيحها.

٣ ـ بفرض ان هذه الأخطاء لم يمكن تحديد مصدرها حتى بداية الفترة المحاسبية التالية، قم بحساب رصيد الحساب المعلق كما يظهر في ميزان المراجعة في نهاية الفترة الحالية.

٤ ـ اجراء قيود تصحيح هذه الأخطاء بفرض انها لم تكتشف الا خلال الفترة المحاسبية التالية.

الباب الثانى

الجرد والتسويات الجردية في ضوء القواعد المحاسبية المتعارف عليها

جرد الأصول

مقدمـــــة

. تقع مهـمة هذا البـاب الثانى فى توضيح أهم القواعد والإجراءات المؤثرة فى نتائج الدورة المحاسبية كما تنعكس على الحسابات الختامية والميزانية العمومية . ويطلق على هذه القواعد والإجراءات محاسبياً « الجرد والتسويات الجردية » والتى عادة ما تتم فى نهاية كل فترة محاسبية .

وتقوم خطة هذا الباب على عدد من الفصول كالتالى :

الفصل الأول : من البـاب وهو الخامس فى ترتيب الكتـاب ، ويتناول الجرد والتسويات الجردية للأصول النقدية ، وعلاقة ذلك بإفتراضات الاستقلال والاستمرار ، وتطبيق قواعده واجراءاته فى ظل قواعد الاستحقاق والمقابلة والحيطة والحذر .

الفصل الثانى : من البـاب وهو السـادس فى ترتيب الكتـاب ، ويتناول الجرد والتسويات الجردية للأصول غير النقدية فى ظل القواعد والأفتراضات بماليه ويختص منها بالمخزون .

الفصل الثالث : من البـاب وهو السـابع فى ترتيب الكتـاب ويتناول الجـرد والتسويات الجردية الخاصة بالأصول الثابتة .

. **الفصل الرابع** : من البـاب وهو الثامن فى ترتيب الكتـاب ويختص بالجرد والتسويات الجردية للأصول غير الملموسة والحقوق غير النقديـة .

الفصل الخامس
فى حسابات الأصول النقدية

١ ـ مقدمة: التعاريف وخطة الفصل:

الأصول النقدية هي تلك التي يترتب على وجودها حق للوحدة المحاسبية في ملكية عدد من وحدات النقدية أو الحصول على عدد محدد من وحدات النقدية في تاريخ لاحق، وتتمثل أهم عناصر الأصول النقدية في الأرصدة النقدية في البنوك، سواء كانت في صورة حسابات جارية أو في صورة ودائع لأجل أو ودائع توفير، وفي أرصدة النقدية في خزائن الوحدة المحاسبية، وفي أرصدة العملاء والمدينين والايرادات المستحقة، وفي أوراق القبض، وفي القروض التي تمنحها الوحدة المحاسبية للغير سواء كانت قروضاً قصيرة الأجل أو قروضاً طويلة الأجل.

والأصول النقدية ليس لها قيمة ذاتية كامنة فيها (ما لم تكن نقدية ذهبية أو فضية)، وبالتالي فيطلق عليها الأصول الاسمية. وهي تمثل قوة شرائية متاحة أو ينتظر أن تتاح مستقبلاً للحصول على أصول أخرى ذات قيمة ذاتية كامنة فيها يطلق عليها الأصول الحقيقية. فالأراضي مثلاً من الأصول الحقيقية طويلة الأجل لأن لها قيمة في ذاتها، بينما القروض طويلة الأجل التي تمنحها الوحدة المحاسبية للغير هي أصول نقدية طويلة الأجل لا تنطوي على قيمة ذاتية كامنة فيها، وإنما تمثل حقاً للمنشأة في الحصول على عدد من وحدات النقدية يساوي قيمتها الاسمية في تاريخ لاحق. وهذه النقدية لا تنتج منافع من ذاتها ولا تنطوي على منافع ذاتية كامنة فيها، بخلاف قدرتها الشرائية في الحصول على أصول حقيقية نافعة. فالأصول النقدية إذن هي وسيلة حاضرة أو مستقبلة للحصول على سلع أو خدمات نافعة.

وتختلف الأصول النقدية عن الأصول المتداولة في أن الأصول النقدية لا

تحتوي على أصول حقيقية مثل مخزون البضائع والخامات والمنتجات المصنوعة وشبه المصنوعة من ناحية، كما أن الأصول النقدية لا تقتصر على الأصول قصيرة الأجل من ناحية أخرى. أما الأصول المتداولة فهي تحتوي على أصول نقدية وأصول حقيقية، والعبرة فيها أنها تتحول إلى نقدية Cash في دورة عمليات واحدة أو فترة محاسبية أيهما أطول.

وسوف يتناول هذا الفصل الجرد والتسويات الجردية المتعلقة بالأصول النقدية بالترتيب التالي:

- حسابات النقدية بالبنوك والخزينة.
- حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض.
- حسابات الايرادات المستحقة.
- حسابات الاقراض قصير الأجل وطويل الأجل.

ونتناول كل مما تقدم في بند مستقل، بعد أن نتعرف على المقصود بالجرد والتسويات الجردية.

٢ - المقصود بالجرد والتسويات الجردية:

يقصد بجرد الأصول من وجهة النظر المحاسبية عموماً التحقق من الوجود والملكية والقيمة بما يتفق والأرصدة التي تظهرها الدفاتر. ويهدف الجرد عموماً إلى صيانة أصول الوحدة المحاسبية ووقايتها من الاختلاس أو السرقة أو الضياع المادي أو الضياع النفعي. ويقصد بالضياع المادي فقدان الأصل ذاته، أما الضياع النفعي فيقصد به فقدان منفعته ومن ثم قيمته نتيجة الاهمال أو التقادم أو كلاهما. ويتم التحقق من الوجود بالمعاينة أو العد أو القياس أو الوزن في الأصول التي يكون لها وجود مادي ملموس، أو بالاقرارات والمصادقات والمستندات بالنسبة للأصول التي ليس لها وجود مادي ملموس مثل العملاء وأوراق القبض. كما يتم التحقق من الملكية عن طريق المستندات المثبتة لهذا الحق. أما التحقق من القيمة فيتم بالنسبة لجميع الأصول محاسبياً عن طريق التقييم طبقاً لطرق معينة سوف

نتناولها بقدر ملائم من التفاصيل بالنسبة لكل نوع من الأصول، وفي ظل المبادىء والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

ويترتب على كل عملية من عمليات الجرد، وسواء كانت خاصة بالتحقق من الموجود أو التحقق من الملكية أو التحقق من القيمة، في كثير من الأحيان ضرورة إجراء تسويات حتى يتطابق الرصيد الذي يجب أن يظهر بالدفاتر مع ذلك الموجود فعلاً. وتسمى هذه التسويات «تسويات جردية» لأنها تنتج عن عمليات الجرد. كما أن معظم التسويات الجردية الناتجة عن التحقق من القيمة تكون تطبيقاً لمبدأ المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات في ظل وجود عمليات مستمرة كما سبق وتعرضنا لذلك في الباب الثاني من هذا المؤلف.

وحتى تتحقق صيانة الأصول وحمايتها من الاختلاس والسرقة والضياع فيلزم أن يتوافر ما يسمى محاسبياً بنظام محكم للضبط والرقابة الداخلية. ويتضمن هذا النظام القواعد والاجراءات الواجب اتباعها بصدد تداول الأصول داخل الوحدة المحاسبية وبينها وبين الغير. وقد تكون هذه الرقابة مستندية عن طريق المستندات المثبتة للتداول، أو إدارية عن طريق تحديد مسؤولية الأفراد فيما يتعلق بإجراءات التداول، وتوضيح سلطات كل منهم في هذا الشأن. ويدرس نظام الضبط والرقابة الداخلية وموضوعة تفصيلاً في الدراسات اللاحقة لمواد المراجعة الداخلية والخارجية.

ويهدف الجرد إلى التحقق من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في صيانة الأصول وحمايتها بالاضافة إلى تحقيق عدداً من المبادىء والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، والتي من أهمها المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات، والاستحقاق المحاسبي، والحيطة والحذر.

هذا ويمكن أن يتم الجرد بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية ويسمى بنظام الجرد المستمر، كما يمكن أن يتم مرة واحدة في نهاية الفترة المحاسبية ويسمى بنظام الجرد الدوري. وقد سبق لنا أن تعرفنا على كل منهما بصدد معالجة مشتريات البضائع في المشروعات التجارية في الفصل الثامن، حيث تتفق طريقة المخزون المستمر مع الجرد المستمر وتتفق طريقة المخزون الدوري مع الجرد الدوري.

ويمكن للوحدة المحاسبية أن تطبق نظام الجرد المستمر على بعض الأصول، وخاصة منها ما قل عدده وارتفع ثمنه، وتطبق نظام الجرد الدوري على البعض الآخر، وخاصة منها ما كثر عدده وقل ثمنه.

٣ ـ الجرد والتسويات الجردية للنقدية بالخزينة والبنوك:

النقدية بالخزينة هي العملات الورقية والمعدنية الموجودة بالخزينة في لحظة معينة، أما النقدية في البنوك فهي العملات الورقية والمعدنية المودعة في خزائن البنوك في صورة حسابات جارية أو ودائع أو توفير. والحساب الجاري هو نقدية لدى البنك وتخص الوحدة المحاسبية ويحق لها التصرف فيها في أي وقت عن طريق اصدار أوامر كتابية إلى البنك على ورقة تسمى شيك، أما النقدية المودعة في البنك كوديعة فعادة لا يحق للمنشأة أو الوحدة المحاسبية التصرف فيها إلا بشروط معينة يحددها البنك وخاصة أنها ترتبط بأجل، فإذا انتهى الأجل يحق للوحدة المحاسبية التصرف فيها. وقد يتم هذا التصرف بشيكات وخاصة إذا نقل المبلغ المودع في دفاتر البنك من حساب الوديعة إلى الحساب الجاري. ويعتبر الحساب الجاري وديعة جارية. أي يحق للمنشأة المودعة التصرف فيها في أي وقت دون الارتباط بأجل.

ويلزم أن يتوافر في نظام الضبط والرقابة الداخلية للنقدية بعض المواصفات العامة التي نذكر أهمها دون تفصيل فيما يلي:

١ ـ يجب فصل وظيفة مسؤولية حيازة النقدية وتداولها عن وظيفة امساك دفاتر وسجلات النقدية، ذلك حتى يصعب تزوير السجلات والدفاتر بهدف اختلاس النقدية.

٢ ـ يجب فصل وظيفة تحصيل النقدية عن وظيفة صرف النقدية، بحيث لا يقوم نفس الفرد بالوظيفتين معاً في آن واحد، وإلا زاد احتمال الخطأ وضياع النقدية ولو بحسن نية.

٣ ـ يجب إيداع جميع المتحصلات النقدية يومياً بالبنك كما هي، كما يجب عدم صرف نقدية إلا عن طريق شيكات، ويستثنى من ذلك صندوق السلفة

المستندية الذي منه يتم الصرف نقداً كما سوف يرد فيما بعد.

٤ ـ يجب الفصل بين سلطة من له حق توقيع الشيكات ومن يقوم بوظيفة امساك دفاتر وسجلات الشيكات الصادرة.

٥ ـ يجب استخدام وسائل التسجيل الآلي للمتحصلات النقدية إذا كانت هذه العمليات متعددة ومستمرة يومياً عن طريق استخدام آلات تسجيل النقدية Cash Registers، وعلى أن تتم مطابقة مجموع سجل المتحصلات على شريط الآلة مع الموجود من النقدية فعلاً بمعرفة فرد من إدارة الحسابات بخلاف المسؤول عن سجلات النقدية.

٦ ـ يجب أن تكون سلطات اعتمادات الصرف النقدي أو الشيكات مركزة على عدد محدود من الأفراد كما يفضل مشاركة شخصين في اعتماد الصرف كلما كبر حجم المشروع أو الوحدة المحاسبية.

٧ ـ يجب الفصل بين سلطة اعتماد الصرف وسلطة توقيع الشيكات.

٨ ـ يجب التحقق من صحة مستندات الصرف قبل اعتماد الصرف، كما يجب التأشير على المستندات بالصرف بمجرد توقيع الشيك حتى لا تتكرر عملية الصرف لنفس المستندات.

٩ ـ يجب أن تكون الشيكات مسلسلة الأرقام ويجب التأشير على الشيكات التالفة بتأشيرة «ملغاة» وإبقائها في مسلسلها في دفتر الشيكات.

١٠ ـ يجب أن يتم تسجيل النقدية الواردة في سجل المتحصلات لدى الصراف فور استلامها إذا لم تستخدم آلات تسجيل النقدية كما يجب أن يتم تسجيلها في دفتر المتحصلات في إدارة الحسابات يوماً بيوم وبالتفصيل، كما يجب تسجيل الشيكات الصادرة في سجل الشيكات الصادرة فور توقيعها كما يجب تسجيلها في دفتر المدفوعات بإدارة الحسابات يوماً بيوم وبالتفصيل.

١١ ـ يجب مطابقة رصيد النقدية في البنك مع الرصيد الظاهر في دفاتر الوحدة المحاسبية بمجرد ورود كشف الحساب من البنك وإعداد مذكرة التسوية

اللازمة. ويفضل أن يتم الاتفاق مع البنك على إعداد كشف حساب على فترات دورية متقاربة عادة ما تكون شهرية.

٣ ـ ١ : جرد وتسوية النقدية بالخزينة:

يتم جرد النقدية بالخزينة عن طريق التفنيط إلى فئات متجانسة من العملات الورقية والمعدنية ثم عد كل فئة عداً سليماً ثم تحديد إجمالي عدد وحدات النقدية من كل الفئات بصفة مجتمعة. وحتى تتحقق فعالية هذا الاجراء فإنه بالنسبة للنقدية يجب أن يتم على فترات متقاربة جداً ويفضل في كثير من الأحيان أن تكون يومية وإذا لم يتم الجرد يومياً فيلزم أن يكون الجرد مفاجئاً بحيث لا يخطر به من يقع في اختصاصه حيازة النقدية وتداولها. ويتم الجرد بمعرفة لجنة تمثل فيها إدارة الحسابات ولا يمثل فيها من يمسك دفاتر وسجلات النقدية أو من يقع في اختصاصه حيازة النقدية وتداولها، كما يجب تغيير تشكيل اللجنة على فترات متقاربة وغير منتظمة.

وعندما يتم جرد وعد النقدية بالخزينة وتحديد عدد وحدات الموجود منها يتم مطابقة هذا الرصيد بالرصيد الظاهر في الدفاتر المحاسبية لحساب الخزينة، فإذا وجد فرق بين رصيد النقدية الفعلي الموجود بحيازة أمين الخزينة عن الرصيد الدفتري وكان الأخير صحيحاً فيلزم تسوية الفرق ليتطابق الرصيد الفعلي مع الرصيد الدفتري.

وبالرغم من العناية الفائقة في تداول النقدية فإنه عادة ما تحدث أخطاء من جانب أمين الخزينة تؤدي إلى وجود اختلافات في الرصيد الفعلي عن الرصيد الدفتري. فقد يخطىء أمين الخزينة في عد النقدية المستلمة من العملاء مثلاً، أو يخطىء في حساب الباقي أو عد الباقي وما إلى ذلك، أضف إلى ذلك أن كسور العملات الصغيرة عادة ما يتغاضى عنها العملاء أو أمين الخزينة أو كلاهما لعدم إبطاء سير العمل أو لسبب آخر. وعادة ما تحدد كل منشأة حدوداً معينة لما يمكن أن يترتب على هذه الظروف من عجز أو زيادة في الرصيد الفعلي للنقدية عن الرصيد الدفتري. ويراعى عند تحديد هذه الحدود أن يتساوى مقدار العجز مع مقدار الزيادة على مدى الفترة المحاسبية. وإذا وقع العجز والزيادة في هذه الحدود فعادة

لا يقع على أمين الخزينة أية مسؤولية، ويلزم تسوية العجز أو الزيادة ليتطابق الرصيد الفعلي مع الرصيد الدفتري. ويتم ذلك بتخصيص حساب للعجز والزيادة في رصيد النقدية يفتح لهذا الغرض.

فإذا فرض مثلاً أنه قد تم جرد الخزينة في يوم ١٩٨٥/٥/١٣ ووجد هناك عجز في الرصيد الفعلي عن الدفتري يبلغ ٣,٠ جنيه فإن قيد التسوية إذا كان العجز في حدود المسموح به يكون كالآتي:

٣	من حـ/العجز والزيادة في النقدية	١٩٨٥/٥/١٣
٣	إلى حـ/النقدية بالخزينة	

أما إذا كان العجز يزيد عن حدود المسموح، فإنه عادة يجعل أمين الخزينة مديناً بالزيادة حتى تتحدد المسؤولية عن العجز بصفة قاطعة، وتتحدد إجراءات تسوية الموضوع. فإذا وجد أن العجز في يوم ١٩٨٥/٦/٢٧ قد بلغ ٣٧ جنيه بينما الحد المسموح به لذلك اليوم هو ٤,٥ جنيه فيكون قيد تسوية العجز كالآتي:

	من مذكورين:	
٤,٥	حـ/العجز والزيادة في النقدية	١٩٨٥/٦/٢٧
٣٢,٥	حـ/المدينين (حساب شخصي باسم أمين الخزينة)	
٣٧	إلى حـ/النقدية بالخزينة	

وعادة ما يتحدد العجز المسموح به كنسبة مئوية من جملة متحصلات اليوم أو الفترة، كأن يتحدد بمقدار $\frac{1}{4}$٪ أو $\frac{1}{2}$٪ مثلا على حسب طبيعة العمليات التي ينتج عنها تحصيل نقدية والخبرة السابقة في هذا الشأن.

كما يرتبط عادة قيد العجز والزيادة بإثبات نتيجة عمليات التحصيل أو السداد اليومية في خزينة الوارد أو في خزينة الصادر (والتي عادة ما تخصص لأغراض محددة).

فإذا بلغت جملة المبيعات النقدية للعملاء في يوم ٨٥/٧/٢٣ مبلغ ٩٧٠ جنيهاً مثلاً وبلغت جملة المتحصلات النقدية من عملاء عن مبيعات آجلة سابقة ٦٣٠ جنيهاً، ووجد أن النقدية الموجودة بالخزينة في نهاية اليوم تبلغ ١٥٩٦ جنيهاً، ولم تكن المنشأة تمسك دفتراً مساعداً للمقبوضات، فإن القيد في نهاية اليوم والذي

يتضمن اثبات العجز إذا كان في حدود السماح يكون كالآتي:

	من مذكورين:	
١٥٩٦	حـ/النقدية بالخزينة	١٩٨٥/٧/٢٣
٤	حـ/العجز والزيادة في النقدية	
	إلى مذكورين:	
٦٣٠	حـ/العملاء	
٩٧٠	حـ/المبيعات	

أما إذا كانت المنشأة تمسك دفتراً مساعداً للمقبوضات، فإن كلاً من جانبي الدفتر لا بد وأن يشتمل على خانة إضافية، الأولى في الجانب المدين لاثبات العجز، والثانية في الجانب الدائن لاثبات الزيادة، ويتم اثبات العجز أو الزيادة في اليومية العامة مع الملخص الدوري أو الشهري لمجاميع اليومية كما أشرنا في الباب السابق.

وتتم تسوية الزيادة في الرصيد الفعلي للنقدية عن الدفتري بقيود عكسية لما سبق، وذلك علماً بأن الزيادة كلها تسوى في حساب العجز والزيادة بغض النظر عن حد السماح، ثم يتم تقصي أسباب تعدي الزيادة لهذا الحد، ويسوى الوضع طبقاً لنتيجة هذا التقصي.

فإذا وجد أن رصيد الخزينة في نهاية يوم ٨٥/٩/٢٤ مثلاً قد بلغ ٣٤٦٧ جنيهاً في الوقت الذي بلغت المبيعات النقدية لليوم ٢٣٠٠ جنيه والمتحصلات من العملاء قد بلغت ١١٦٠ جنيهاً، ولا توجد متحصلات أخرى، فإن القيد يكون كالآتي:

٣٤٦٧	من حـ/النقدية بالخزينة	١٩٨٥/٩/٢٤
	إلى مذكورين:	
١١٦٠	حـ/العملاء	
٢٣٠٠	حـ/المبيعات	
٧	حـ/العجز والزيادة في النقدية	

وذلك بصرف النظر عن حد السماح الذي قد يكون مثلاً $\frac{1}{10}$ ٪ أي مبلغ ٣,٤٦٧ جنيه.

ويراعى أن حساب العجز والزيادة يسوى فيه كل من العجز والزيادة معاً، بما يؤدي إلى إجراء المقاصة بين مجموع العجز ومجموع الزيادة خلال الفترة المحاسبية. وإذا ظل بهذا الحساب رصيد إلى نهاية الفترة المحاسبية فإنه يقفل في الحسابات الختامية ضمن المصروفات المتنوعة إذا كان مديناً، وضمن الايرادات المتنوعة إذا كان دائناً.

هذا وما يطبق على خزينة الوارد يطبق على خزينة الصادر (المنصرف) - إذا وجد - بخلاف خزينة السلفة المستديمة كما سيرد في التفريعة التالية غير أن حـ/النقدية بالخزينة يكون دائناً بقيمة المدفوعات والعجز، كما يكون دائناً بقيمة المدفوعات ناقصاً الزيادة.

٣ - ٢ : خزينة (أو صندوق) المصروفات النثرية :

سبق أن أوضحنا ضرورة تركيز عمليات صرف النقدية عن طريق الشيكات تخفيضاً لاحتمالات الاختلاس والتزوير، وذلك فيما عدا المصروفات النثرية الصغيرة، التي تستثنى من هذه القاعدة، نظراً لتكرارها اليومي وصغر قيمتها النسبية، ومن أمثلة هذه المصروفات شراء طوابع البريد والدمغة، مصاريف ارسال البرقيات، مصاريف اصلاح إحدى الآلات الكاتبة، شراء كميات صغيرة وعاجلة من الأدوات الكتابية والمطبوعات وما إلى ذلك. ولا شك أن تحرير شيكات بمثل هذه المبالغ الصغيرة عادة ما يكون غير عملي، وغير مقبول من وجهة نظر المستحق للنقدية، كما أنه مكلف للمنشأة أو الوحدة المحاسبية. ولذلك تلجأ المشروعات إلى إنشاء خزينة للمصروفات النثرية يودع فيها مبلغاً محدداً يكفي لتغطية هذه المصروفات لفترة معينة ويكون مسؤولاً عنها أمين لها، ويقوم الأمين بالصرف على هذه البنود النثرية بواقع مستندات سليمة ومعتمدة خلال الفترة المعينة، ثم يقدم هذه المستندات في نهاية الفترة أو عندما يقارب المبلغ على النفاد ليستعيض ما تم صرفه.

فإذا فرضنا مثلاً أن منشأة سعيد الغلبان قد اختارت عبد الواحد الكحيان ليكون أميناً لصندوق السلفة المستديمة ويبدأ بمبلغ ١٠٠ جنيه اعتباراً من أول يناير

١٩٨٥ فإنه يتحرر شيك باسم عبد الواحد الكحيان بهذا المبلغ ليحصل على قيمته من البنك. ويقوم الكحيان بالصرف من المبلغ خلال شهر يناير على العناصر المحدد صرفها من السلفة بواقع المستندات المؤيدة للصرف، ولنفرض أن الكحيان قد حصل قيمة الشيك من البنك وأودع المبلغ في خزينته الصغيرة وقام خلال شهر يناير بصرف التالي:

	مليم	جنيه	التاريخ
طوابع بريد ودمغة	٣٧٥	١١	١٩٨٥/١/٣
دبابيس إبرة وكابس	٢١٥	٥	١٩٨٥/١/٩
أجرة تلغراف للخارج	١٦٥	١١	١٩٨٥/١/١٣
صندوق قمامة بلاستيك	١٢٠	٤	١٩٨٥/١/١٧
٣ علبة كربون	٣٣٥	٦	١٩٨٥/١/٢٢
٢ دواية حبر لمكتب المدير	٢٠٠	١	١٩٨٥/١/٢٧
مصاريف انتقال	٢٥٠	٤	١٩٨٥/١/٢٨
أدوات كتابية ومطبوعات	٢٠٠	٢٧	١٩٨٥/١/٣٠
الجملة: من واقع المستندات المرفقة	٨٦٠	٧٠	

وطبقاً لذلك يكون المبلغ المتبقي لدى الكحيان ١٤٠ , ٢٩ جنيه فإذا فرضنا أيضا أنه وجد بجرد المبلغ عجزاً قدره ١٦٠ مليماً، فإن الكحيان يستعيض السلفة بشيك على البنك بالمبلغ المنصرف زائداً العجز المسموح به حتى يصبح لديه من جديد مبلغ ١٠٠ جنيه.

وتكون القيود اللازمة لاثبات هذه العمليات في دفتر اليومية كالآتي: عند تحرير الشيك للكحيان وإنشاء السلفة:

١٠٠ من حـ/النقدية بخزينة النثرية - طرف الكحيان ١٩٨٥/١/١

١٠٠ إلى حـ/النقدية بالبنك جاري

عند تقديم مستندات الصرف وجرد الرصيد وتحديد العجز وتحرير شيك الاستعاضة:

من مذكورين:

٧٠,٨٦٠ حـ/المصروفات العمومية، مصاريف متنوعة ١٩٨٥/١/٣٠

١٦٠, حـ/العجز والزيادة في النقدية

٧١,٠٢٠ إلى حـ/النقدية بالبنك - جاري

استعاضة سلفة الكحيان بشيك رقم...

ويظهر القيدين السابقين في يومية المدفوعات في حالة وجودها. كما يقوم أمين خزينة المصروفات النثرية بإمساك سجل خاص لاثبات المنصرف من عهدته والذي من واقعه والمستندات المؤيدة يتم إعداد كشف المنصرف للاستعاضة على فترات دورية أو عندما توشك السلفة على الانتهاء.

٣ - ٣: تسوية حساب النقدية بالبنك:

عادة ما تقوم كل منشأة بفتح حساب أو حسابات جارية لها في أحد البنوك أو عدد من البنوك لتودع فيها النقدية التي تتحصل لديها من مصادر التحصيل النقدي المختلفة ولتودع فيها ما تحصل عليه من شيكات سداداً للحسابات عن طريق الشيكات من عملائها أو من الغير مقابل الوفاء بالتزاماتهم قبل المنشأة. وتقوم المنشأة بالصرف من هذا الحساب أو الحسابات عن طريق الشيكات. ولا شك في أن الالتجاء إلى البنوك بصدد ما تقدم فيه حماية للمنشأة من ضياع أو سرقة أو اختلاس النقدية السائلة لديها كما أنه من أهم مقومات الرقابة الداخلية الفعالة على النقدية كما سبق أن ذكرنا.

وعندما تقوم المنشأة بإيداع النقدية أو الشيكات في حسابها الجاري في البنك، فإنها تحرر بما تقوم بإيداعه قسيمة إيداع توضح تفاصيل النقدية والشيكات المودعة من أصل وصورة، يحتفظ البنك بالأصل ويؤشر على الصورة بما يفيد استلام المرفقات من نقدية وشيكات لايداعها في الحساب الجاري للمنشأة لديه. وتعتبر هذه الصورة مستند القيد الذي يجعل به حساب النقدية بالبنك مديناً وحساب النقدية بالخزينة دائناً بالمبالغ النقدية وحساب العملاء أو حساب أوراق القبض أو حساب المدينين أو غير ذلك دائناً بقيمة الشيكات الواردة من كل والمودعة في البنك للتحصيل.

ويتم الصرف من الحساب الجاري بناء على شيكات محررة بإسم المستحق أو المستفيد الذي يتوجه للبنك لصرفها أو يقوم بإيداعها في حسابه الجاري في بنكه لتحصيلها من البنك المسحوب عليه لصالحه. ويتقاضى البنك مقابل هذه الخدمات مصاريف وعمولات، كما يتقاضى أثمان دفاتر الشيكات التي تطلبها المنشأة بما عليها من دمغات كما يتقاضى تكاليف إعداد وإرسال كشف بحساب المنشأة لديه على فترات شهرية، والذي يقوم البنك بإرساله للمنشأة لكي تراجعه وتتأكد من سلامته ومطابقة رصيد البنك في دفاترها مع رصيدها لدى البنك كما يظهر في كشف الحساب. وعندما تقوم المنشأة بتحرير شيك لحساب مستفيد معين، فإنها تجعل حساب المستفيد، أو حساب السلعة أو الخدمة التي تم تحرير الشيك وفاء بقيمتها، مديناً مقابل جعل حساب النقدية بالبنك ـ جاري دائناً، وعندما يقوم البنك بخصم أية مصروفات مستحقة له من الحساب الجاري للمنشأة لديه، فإنه عادة يخطر المنشأة بذلك بإشعار خصم عن طريق البريد وعندما يرد للمنشأة هذا الاشعار تقوم بجعل حساب مصاريف البنك مديناً وحساب النقدية بالبنك جاري دائناً.

وعندما يرد للمنشأة كشف حساب البنك عن الشهر فهو عادة يظهر رصيداً لحساب المنشأة الجاري لديه يختلف عن رصيد الحساب الظاهر في دفاتر المنشأة. ويرجع ذلك لاختلاف توقيت اثبات الشيكات التي تسحبها المنشأة على حسابها الجاري لدى البنك عن تاريخ اثبات البنك لها عند تقديمها للصرف، ولاختلاف توقيت اثبات مصاريف البنك في دفاتر البنك عن تاريخ اثباتها في دفاتر المنشأة لورودها بالبريد، وتتحقق صحة كل من الرصيدين بالرغم من اختلافهما عن طريق اعداد مذكرة التسوية التي تؤدي إلى تطابق الرصيدين إجرائياً، وتنطوي مذكرة التسوية على استكمال اثبات العمليات التي قام أحد الطرفين باثباتها ولم يتم اثباتها لدى الطرف الآخر، وذلك على ورقة خارج المجموعة الدفترية. وتعد هذه الورقة وسيلة هامة لمتابعة اثبات هذه العمليات في كل من دفاتر المنشأة وفي دفاتر البنك. ويظهر كشف حساب البنك رصيد أول المدة كما ظهر كرصيد لآخر المدة في الكشف السابق، ثم الابداعات التي قامت بها المنشأة وتواريخها، والشيكات التي

قدمت للصرف وتم صرفها وأرقامها وتواريخ صرفها (وليس تاريخ تحريرها)، ومصروفات البنك التي خصمت من الحساب، وعادة ما يرفق بالكشف (في البلاد المتقدمة) الشيكات المنصرفة بعد إلغائها بمعرفة البنك، بالاضافة إلى صورة من اشعارات الخصم والاضافة التي أثرت في رصيد الحساب لدى البنك.

ويقتضي إعداد مذكرة التسوية مطابقة كشف حساب البنك مع حساب البنك في دفاتر المنشأة وتحديد العناصر الظاهرة في أحدهما وغير الظاهرة في الآخر، وعن طريق المعالجة الحسابية الشكلية لهذه العناصر يمكن التوصل لأحد الرصيدين من الرصيد الآخر. ولنفرض مثلاً أن رصيد الحساب الجاري بالبنك في دفاتر منشأة السعادة في ١٩٨٥/١/٣١ قد بلغ ٧٩٦٠ جنيهاً، بينما ظهر الرصيد في كشف حساب البنك في نفس التاريخ بمبلغ ٨٤٢٢ جنيهاً. وعند فحص حساب البنك في دفاتر المنشأة والمقارنة بكشف الحساب وجدت الاختلافات التالية:

	ظاهرة في دفاتر المنشأة وغير ظاهرة بالكشف		ظاهرة بالكشف وغير ظاهرة بالحساب	
	مليم	جنيه	مليم	جنيه
١ - شيكات مرسلة للبنك للتحصيل عن طريق البريد	—	١٣٦٠		
٢ - مصاريف كشف الحساب عن الشهر			٥٠٠	١
٣ - كمبيالة محصلة لحساب المنشأة			-	٨٠٠
٤ - شيك رقم ٤٥٣٢ لأمر المورد حسنين بتاريخ ١/٢٥	٥٠٠	٧٢٠		
٥ - قيمة دفتر شيكات			-	٣
٦ - فوائد على سندات محصلة لحساب المنشأة			-	٣٠٦
٧ - رصيد أول يناير	-	٦٣٩٠	-	٧٤٤٠

وبفحص مذكرة التسوية لشهر ديسمبر وجد الآتي:

- شيكات أرقام ٤٥١١، ٤٥١٧ لحساب الموردين لم تظهر في كشف الحساب بمبلغ	١٠٥٠,-
- مصاريف كشف الحساب	١,٥٠٠
- كمبيالة محصلة لحساب المنشأة ولم تثبت في حساب البنك بالدفاتر	٣٥٠,-

وقد ورد الشيكان ٤٥١١، ٤٥١٧ في كشف الحساب عن شهر يناير.

وتبدأ عمليات التسوية وإعداد المذكرة بالتحقق من تطابق الرصيد في مذكرة التسوية في نهاية الفترة السابقة، ففي المثال بعاليه نبدأ بالتحقق من:

- ورود الشيكات أرقام ٤٥١١، ٤٥١٧، بجملة قيمتها ١٠٥٠ جنيه في كشف الحساب عن يناير لأن عدم ورودها في كشف ديسمبر أدى إلى زيادة الرصيد في الكشف عن الدفاتر بهذا المبلغ.

- التحقق من أن مصاريف كشف حساب ديسمبر والتي خصمت من حساب المنشأة في البنك بواقع الكشف ولم تثبت في حساب البنك في الدفاتر قد تم اثباتها بجعل حساب مصاريف البنك مديناً وحساب النقدية بالبنك جاري دائناً. وذلك لأن عدم اثبات ذلك في الدفاتر يؤدي إلى زيادة رصيد البنك في الدفاتر عن الرصيد الوارد في الكشف عن ديسمبر.

- التحقق من اثبات تحصيل الكمبيالة في حساب البنك في الدفاتر لأن عدم اثباتها يجعل الرصيد في كشف الحساب يزيد بالقيمة وهي ٣٥٠ جنيه. ويتم الاثبات بجعل حساب النقدية بالبنك مديناً وحساب أوراق القبض برسم التحصيل دائناً ويؤدي عدم اثبات أي من هذه العمليات في دفاتر المنشأة أو عدم ورودها بالكشف إلى استمرار اختلاف رصيد أول الفترة بقيمة ما لم يتم اثباته أو ما لم يرد بالكشف أو كلاهما.

ويلاحظ أن الفرق بين الرصيدين في أول يناير هو مبلغ ١٠٥٠ جنيه والذي يمثل قيمة الشيكين الواردين في كشف البنك عن يناير. وهذا يعني أن مصاريف

كشف الحساب وتحصيل الكمبيالة قد تم اثباتها في دفاتر المنشأة في نهاية ديسمبر.

وتتخذ مذكرة التسوية عن شهر يناير الشكل الموضح فيما يلي:

	مليم	جنيه	مليم	جنيه
الرصيد في ٨٥/١/٣١ كما هو وارد في كشف حساب البنك			-	٨٤٢٢
يضاف مدفوعات واردة بالكشف وغير مثبتة في الدفاتر:				
مصاريف كشف الحساب	٥٠٠	١		
قيمة دفتر شيكات	-	٣		
يضاف شيكات مرسلة للتحصيل ولم ترد بالكشف	٠٠٠	١٣٦٠		
جملة الاضافات			٥٠٠	١٣٦٤
رصيد الكشف المعدل بالاضافات			٥٠٠	٩٧٨٦
يخصم متحصلات واردة بالكشف وغير مثبتة في الدفاتر:				
كمبيالة محصلة لحساب المنشأة	-	٨٠٠		
فوائد سندات حكومية	-	٣٠٦		
يخصم شيكات صادرة ولم تصرف بعد:				
شيك رقم ٤٥٣٢ لأمر المورد حسنين	٥٠٠	٧٢٠		
جملة الخصومات			٥٠٠	١٨٢٦
الرصيد كما هو ظاهر بالدفاتر			-	٧٩٦٠

ويراعى أنه بالإمكان البداية برصيد الحساب كما هو وارد بالدفاتر للوصول إلى الرصيد كما هو وارد بالكشف. وكل ما في الأمر أن تصبح الاضافات بعاليه خصومات في هذه الحالة كما تصبح الخصومات اضافات.

(عليك أن تعيد هذه المذكرة مبتدئاً بالرصيد الدفتري). وبعد اتمام مذكرة التسوية والتحقق من تطابق الرصيدين يصبح من الواجب اثبات ما يلزم من تسويات في دفاتر المنشأة تمشياً مع ما هو وارد في كشف حساب البنك مادام صحيحاً. ذلك بالضرورة حتى تظهر دفاتر المنشأة أصولها بالقيمة الواجبة محاسبياً، كما تتحمل كل فترة بمصروفاتها. وتستفيد بإيراداتها تحقيقاً لمبدأ المقابلة السليمة بين الايرادات والمصروفات.

ويتحقق ذلك عن شهر يناير بالنسبة للايرادات والمصروفات، وفي نهايته بالنسبة للأصول (والخصوم إن وجدت في المذكرة) بإثبات القيود الآتية، وترحيلها لحسابات الأستاذ قبل الاقفال في الحسابات الختامية واعداد الميزانية (بفرض اعدادها في ١٩٨٥/١/٣١).

مليم	جنيه	مليم	جنيه	
٥٠٠	٤			من حـ/مصاريف البنك
		٥٠٠	٤	إلى/ النقدية بالبنك جاري
				مصاريف الكشف وقيمة دفتر شيكات
-	١١٠٦			من حـ/النقدية بالبنك جاري
				إلى مذكورين:
		-	٨٠٠	حـ/أوراق قبض برسم التحصيل
		-	٣٠٦	حـ/الفوائد الدائنة على سندات الحكومة

ويظهر رصيد النقدية بالبنك في الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١/٣١ بمبلغ ٩٠٦١,٥، وهو الرصيد الذي يصل إليه حساب النقدية بالبنك جاري بالدفاتر بعد ترحيل القيدين السابقين. ويقفل حساب مصاريف البنك وحساب الفوائد الدائنة في الحسابات الختامية (حساب الأرباح والخسائر).

٤ ـ جرد وتسوية حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض:

تمثل أرصدة حسابات العملاء المبالغ المستحقة للوحدة المحاسبية قبل الغير نتيجة سياسة بيع منتجاتها أو بضائعها لهؤلاء بالأجل. وتمثل أرصدة المدينين المبالغ المستحقة قبل الغير نتيجة تعاملاتهم مع الوحدة المحاسبية في أصول بخلاف المنتجات والبضائع. أما أرصدة أوراق القبض فتمثل مستحقات الوحدة المحاسبية قبل الغير والمثبتة بأوراق تجارية.

وينطوي جرد هذه الأصول النقدية كما سبق أن ذكرنا على التحقق من الوجود والملكية والقيمة بما يتفق والأرصدة الظاهرة في الدفاتر. وعادة ما يتم التحقق من وجود وملكية أرصدة العملاء والمدينين عن طريق المصادقات. والمصادقة هي خطاب ترسله الوحدة المحاسبية أو مراجع حساباتها إلى العميل أو المدين يفيد بمبلغ الرصيد المدين للعميل أو المدين في دفاتر الوحدة في تاريخ معين، ويطلب مراجعة العميل أو المدين لهذا الرصيد على دفاتره، وافادة الوحدة المحاسبية أو المراجع بأية اختلافات إن وجدت. وإذا لم توجد أية اختلافات فيطلب مصادقة العميل أو المدين على الخطاب وإعادته بالتالي في مظروف معنون ومدفوع البريد عادة ما يكون مرفقاً بالخطاب. وتعنى إعادة هذا الخطاب المصادق عليه من العميل أو المدين إقرار الأخير بصحة مبلغ مديونيته للوحدة المحاسبية في التاريخ الموضح في الخطاب. أما في حالة وجود اختلافات فإنه يلزم القيام بتسوية هذه الاختلافات بعد التحقق من مبرراتها وأسبابها بمعرفة الوحدة المحاسبية. ويتم تناول هذه الأمور بصورة مفصلة في الدراسات اللاحقة.

ويتطلب التحقق من قيمة أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض للتأكد من إمكانية تحصيل هذه المبالغ في تواريخ استحقاقها اللاحقة دون نقصان. بمعنى توافر القدرة لدى المدين على الوفاء وتوافر حسن النية في الوفاء. فإذا وجد أي شك في قدرة العميل أو المدين على الوفاء بمستحقات الوحدة المحاسبية لديه، أو قام أي شك في حسن نيته في هذا الصدد فإنه يصبح من الواجب الاحتياط لهذا الشك عند تحديد قيمة أرصدة العملاء والمدينين التي تظهر في الميزانية العمومية في نهاية الفترة المحاسبية. ويتم ذلك عادة بالنسبة للعملاء والمدينين عن طريق تكوين

مخصص للديون المشكوك في تحصيلها، وعن طريق إعدام الديون المؤكد عدم تحصيلها.

٤ ـ أ ـ الديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك فيها:

تعتبر المعاملات الآجلة من مقومات النشاط التجاري والصناعي بصفة عامة. ويترتب على ذلك أن تقوم المنشآت والشركات بشراء مستلزماتها من السلع والخدمات من موردبها بالآجل، كما تقوم ببيع انتاجها، أو بضائعها أو خدماتها لعملائها بالأجل. وإذا كان لوحدة محاسبية أن تتبع سياسة البيع الأجل فهي لا بد وأن تضع في اعتبارها عند وضع هذه السياسة، بالاضافة إلى تنشيط مبيعاتها، السمعة التجارية لعملائها المستفيدين من هذه السياسة، وفترة الائتمان التي تمنح لكل منهم، أو لهؤلاء العملاء بصفة مجتمعة. غير أن الرياح كثيراً ما تأتي بما لا تشتهي السفن، وكثيراً ما تفقد الوحدة المحاسبية بعض مستحقاتها قبل عملائها ومدينيها نتيجة ظروف غير متوقعة أو لم تأخذ في الحسبان عند وضع سياسة البيع الأجل لهؤلاء العملاء. فبعض العملاء قد يعسر نتيجة ظروف غير محتسبة رغم حسن سمعته التجارية، كما أن المنشأة قد تخطىء في تقدير سمعة وقدرة بعض عملائها بما يؤدي إلى فقدانها لجزء من مستحقاتها قبلهم، أو لكل مستحقاتها قبل بعضهم في بعض الأحيان.

وتقتضي المقابلة السليمة للايرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بكل ما يتعلق بها من مصروفات، أو ما ينتج عن نشاطها من خسائر، ضرورة تحميل الفترة التي تستفيد بالايرادات الناتجة عن البيع الأجل بالخسائر المحتملة نتيجة هذه الايرادات. وبالاضافة إلى ذلك، فقد جرى العرف المحاسبي على اتباع قاعدة الحيطة والحذر فيما يتعلق بأية خسائر محتملة والاحتياط لها وتحميلها لايرادات الفترة المحاسبية التي يقوم فيها هذا الاحتمال. وتقتضي قاعدة الحيطة والحذر أن تؤخذ كل الخسائر المحتملة في الحسبان عند قيام احتمالها، ولا تؤخذ أية أرباح محتملة في الحسبان إلى أن تتحقق فعلاً.

ويتطلب تقييم أرصدة العملاء والمدينين طبقاً لهذه القواعد ضرورة التعرف

على ثلاثة أنواع من الديون هي الديون المشكوك فيها، والديون المؤكد عدم تحصيلها أو المعدومة، والديون الجيدة. والديون الجيدة هي الديون المؤكد تحصيلها في تواريخ استحقاقها، أما الديون المشكوك فيها فهي تلك التي يحتمل عدم تحصيل جزء منها. والديون المعدومة هي الديون التي يتأكد عدم تحصيلها في أي تاريخ لاحق مقبول.

ويجب أن تستنزل الديون المعدومة من أرصدة العملاء والمدينين. ويتوقف الطرف المقابل على طريقة المعالجة. أما الديون المشكوك فيها فيحتاط للجزء الذي يقدر عدم تحصيله منها بتكوين مخصص لهذا الغرض. وسوف نتناول الديون المشكوك فيها أولاً ثم نتناول الديون المعدومة بعد ذلك.

٤ ـ أ ـ ١ ـ الديون المشكوك فيها وطرق تحديد قيمة المخصص:

تترتب الديون المشكوك في تحصيلها على قيام ظواهر أو بوادر تشير إلى عدم قدرة بعض العملاء أو المدينين على الوفاء بإلتزاماتهم قبل الوحدة المحاسبية. فتحرير بروتستو لأحد العملاء أو المدينين نتيجة تخلفه عن الوفاء بقيمة ورقة تجارية في تاريخ استحقاقها مثلاً تعتبر من هذه البوادر أو الظواهر. كما أن تخلف أحد العملاء أو المدينين عن سداد رصيد حسابه المدين في دفاتر الوحدة المحاسبية لفترة طويلة يشك في إمكانية تحصيل هذا المبلغ. كما أن شائعات اختلال المركز المالي لأحد العملاء أو المدينين أو إعساره في الأوساط التجارية تعتبر من العوامل المثيرة للشك والقلق عن إمكانية تحصيل ما يستحق للوحدة المحاسبية لديه. ويترتب على كل هذه العوامل أو الظواهر أو بعضها ضرورة التحسب لما قد تؤدي إليه نتائجها من خسائر محتملة تنتج عن الشك في إمكانية تحصيل بعض أرصدة العملاء أو المدينين ويتم تحقيق ذلك بتكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بعد تقدير القيمة المقدرة لذلك.

ويتم تقدير مخصص الديون المشكوك فيها لأرصدة العملاء بعدد من الطرق نذكر منها ثلاث. فقد يقدر المخصص كنسبة مئوية من صافي المبيعات الآجلة، أو قد يقدر المخصص كنسبة مئوية من أرصدة العملاء، كما قد يتم تقدير المخصص

بفحص أرصدة لعملاء وتحديد الجيد منها والمشكوك في تحصيلها عن طريق ما يسمى بتحديد أعمار حسابات العملاء Aging of Accounts Receivable.

وتقوم طريقتي النسبة المئوية على أساس أن خبرة الوحدة المحاسبية في الفترات السابقة يتظر أن تمتد للمستقبل فيما يختص بالديون المشكوك فيها. فلو وجد على مدار عدة فترات محاسبية سابقة مثلاً ان $\frac{1}{2}$ ٪ من المبيعات الأجلة عادة ما يتحقق عدم تحصيلها في المتوسط، فتأخذ هذه النسبة كأساس لحساب مخصص الديون المشكوك فيها للمبيعات الأجلة عن الفترة المحاسبية الحالية. فإذا بلغت المبيعات الأجلة مثلاً لشركة السمر التجارية خلال السنة المالية المنتهية في ١٩٨٥/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه، وكانت نسبة الديون التي أعدمت خلال السنوات السابقة $\frac{3}{4}$ ٪ تقريباً من المبيعات الأجلة لتلك السنوات، فإنه يتم تكوين مخصص للديون المشكوك فيها من مبيعات ١٩٨٥ بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ($٤٠٠٠٠٠ \times \frac{3}{4} \times \frac{1}{100}$). ويكون القيد اللازم لاثبات تسوية رصيد العملاء بتوسيط المخصص كالآتي:

٣٠٠٠		من حـ/مصروفات الديون المشكوك فيها	
	٣٠٠٠	الى/ مخصص الديون المشكوك فيها	١٩٨٥/١٢/٣١

وإذا بلغ رصيد العملاء في ٨٥/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه مثلاً، فيظهر هذا الرصيد في الميزانية (في الأصول المتداولة) مخصوماً منه مخصص بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه، ليتبقى رصيد الديون الجيدة بمبلغ ٣٧٠٠٠ جنيه.

وإذا تم تحديد مقدار المخصص المرغوب كنسبة مئوية من أرصدة العملاء، فإن الخبرة السابقة تكون هي المحدد الأساسي لهذه النسبة. فإذا وجد في المثال بعاليه إن خبرة شركة السمر في السنوات السابقة أظهرت عدم تحصيل ٧,٥٪ من أرصدة العملاء مثلاً، فإن تحديد المخصص المطلوب لسنة ١٩٨٥ يتم بضرب هذه النسبة في رصيد اجمالي العملاء للحصول على قيمة المخصص. أي أن رصيد المخصص المطلوب = $٤٠٠٠٠ \times \frac{٧,٥}{100}$ = ٣٠٠٠ جنيه. ويتم إجراء نفس قيد التسوية السابق لتكوين المخصص.

أما طريقة تحديد أعمار حسابات العملاء فهي تقوم عادة على دراسة مفصلة لرصيد حساب كل عميل من العملاء وحركة الرصيد خلال الفترة المحاسبية، وطول الفترة الزمنية التي انقضت دون تغير هذا الرصيد أو دون سداد مكوناته. ويتم إجراء تحليل اعمار أرصدة العملاء بالاهتداء بسياسة وشروط الائتمان وما يتحدد فيها من فترة ائتمان. فإذا كانت فترة الائتمان الممنوحة للعملاء هي ثلاثة شهور مثلاً، فيتم تحليل أرصدة العملاء إلى فئات على الوجه الآتي مثلاً:

اسم العميل	الرصيد	أرصدة انقضى عليها مدة بالشهور[1]			
		أقل من ٣	من ٣ إلى ٦	من ٦ إلى ٩	أكثر من ٩
سامي الفهلوي	١١٤٣		١١٤٣		
حسين عبد الحميد	٤٥٦٠	٤٥٦٠			
السيد الونش	١٥٧			١٥٧	
سعيد الكرش	١٦٢٠	١٦٢٠			
عوض الطحش	٩٥٧				٩٥٧
ابراهيم البهلوان	٢٥٠		٢٥٠		
المجموع (افتراض)	٤٠٠٠٠	٣٢٠٠٠	٤٥٠٠	١٥٠٠	٢٠٠٠
احتمال التحصيل		٪١٠٠	٪٩٠	٪٥٠	٪١٠

وتتحدد احتمالات التحصيل من واقع الخبرة السابقة أيضاً. ويطلق على الديون التي يكون احتمال تحصيلها ١٠٠ ٪ ديون جيدة، والديون التي يساوي احتمال تحصيلها أو يزيد عن ٥٠ ٪ ديون عادية، والديون التي يقل احتمال

(١) افترضنا أن فترة الائتمان هي ثلاثة شهور، وعادة ما تتحدد فئات الأعمار بمضاعفات فترات الائتمان. فإذا كانت فترة الائتمان شهر، فتتحدد الفئات الأربعة بمايلي كالآتي: أقل من شهر (أي لم يحن موعد استحقاقها)، من شهر إلى شهرين، من شهرين إلى ثلاثة، أكثر من ثلاثة أشهر، والقياس على ذلك لفترات الائتمان الأقصر والأطول.

تحصيلها عن ٥٠ ٪ ديون رديئة. ويتم تحديد المخصص بضرب كل فئة من الفئات في المتمم الحسابي لاحتمال التحصيل كالآتي:

الفئة	القيمة	احتمال التحصيل	متمم احتمال التحصيل	مقدار المخصص
	جنيه			جنيه
الأولى	٣٢٠٠٠	١٠٠ ٪	صفر	صفر
الثانية	٤٥٠٠	٩٠ ٪	١٠ ٪	٤٥٠
الثالثة	١٥٠٠	٥٠ ٪	٥٠ ٪	٧٥٠
الرابعة	٢٠٠٠	١٠ ٪	٩٠ ٪	١٨٠٠
المجموع	٤٠٠٠٠			٣٠٠٠

ويتم تكوين المخصص بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه بجعل حساب الديون المشكوك فيها (وهو من المصروفات) مديناً وحساب مخصص الديون المشكوك فيها (وهو حساب مقابل لحسابات العملاء) دائناً.

ويراعى أن الطريقة الأولى (نسبة من صافي المبيعات الآجلة) يتحدد بمقتضاها المبلغ الواجب اضافته لرصيد المخصص، بمعنى أنه إذا بلغ رصيد المخصص قبل تسوية الديون المشكوك فيها لسنة ١٩٨٥ مثلاً ٥٠٠ جنيه (وهو المتبقي من المخصص المكون في السنوات السابقة) وتحدد مقدار الديون المشكوك فيها كنسبة مئوية من مبيعات سنة ١٩٨٥ بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه، فإن رصيد المخصص بعد إجراء قيد التسوية يصبح ٣٥٠٠ جنيه. أما الطريقتين الثانية (نسبة مئوية من أرصدة العملاء) والثالثة (تحليل الأعمار) فإن المبلغ الذي يتحدد بمقتضى أي منهما يمثل الرصيد المرغوب في حساب المخصص. فإذا كان رصيد المخصص بمبلغ ٥٠٠ جنيه قبل التسوية وتحدد مبلغ الديون المشكوك فيها بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه، فيكون قيد التسوية بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه ليصل رصيد المخصص للمبلغ المرغوب وهو ٣٠٠٠ جنيه.

ويرجع السبب في ذلك إلى أن رصيد المخصص الذي يتكون كنسبة من المبيعات الآجلة يكون مرتبطاً بمبيعات السنة الذي كون فيها، أما المخصص المكون كنسبة مئوية من أرصدة العملاء أو عن طريق تحليل أعمار أرصدة العملاء فهو يرتبط برصيد اجمالي العملاء في تاريخ نهاية الفترة المحاسبية الذي يتم تقييم أرصدة حسابات العملاء فيه.

٤ - أ - ٢ - الديون المعدومة وعلاقتها بحسابات العملاء وحساب المخصص:

عندما يتحقق إعدام دين أثناء الفترة المحاسبية فإنه يصبح من الواجب تخفيض أرصدة العملاء أو أرصدة المدينين بما تم إعدامه على حسب الأحوال. ويمكن أن يتم اثبات الإعدام بتوسيط حساب للديون المعدومة أو عن طريق استخدام مخصص الديون المشكوك فيها مباشرة.

وإذا تم توسيط حساب الديون المعدومة، فإنه يجعل مديناً بما يتم إعدامه من ديون خلال الفترة المحاسبية مقابل جعل الحساب المختص في حسابات العملاء (وإجمالي العملاء) أو في حسابات المدينين دائناً. أما إذا تم استخدام حساب المخصص مباشرة، فيجعل حساب المخصص مديناً عند إعدام الدين مقابل جعل الحساب المختص في حسابات العملاء أو المدينين دائناً. ولا شك في أن توسيط حساب للديون المعدومة يفضل على الاستخدام المباشر للمخصص، لأنه يمكن الادارة من التعرف على مقدار الديون التي يتم إعدامها خلال العام بصورة صريحة دون الحاجة إلى جهود اضافية، وهو أمر تهتم به الادارة لأغراض وضع سياسة وشروط الائتمان وإجراء التعديلات اللازمة عليها.

وسوف نتابع التحليل على أساس توسيط حساب للديون المعدومة.

ولنفرض المثال التالي لتوضيح المعالجة المحاسبية للديون المعدومة وعلاقتها بمخصص الديون المشكوك فيها وتسوية أرصدة العملاء.

٤ - أ - ٢ - ١ : مثال:

بلغ رصيد مخصص الديون المشكوك فيها في ١٩٨٥/١/١ في شركة أبو

الفتوح التجارية مبلغ ٢٨٠٠ جنيه. وفي ١٩٨٥/١/١٥ أفلس العميل عبد التواب الذي بلغ رصيده ٢٤٥٠ جنيه وكان نصيب الشركة من حصيلة تصفية ممتلكات العميل ١٦٥٠ جنيه. وفي ١٩٨٥/٣/٢٧ توقف العميل سعيد عن سداد كمبيالة مسحوبة عليه بمعرفة الشركة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وحمل بمصاريف البروتستو والأتعاب والمصاريف القضائية التي بلغت ١٥ جنيه. وأشهر افلاسه وبلغ نصيب الشركة من حصيلة التصفية ٥١٥ جنيه في ٦/٢٥، وفي ١٩٨٥/٩/٢٩ هرب العميل عوضين إلى الخارج بعد أن هرب جميع ممتلكاته. وكان رصيده المدين في دفاتر الشركة ٧٩٠ جنيه، وتقوم شركة أبو الفتوح بحساب مخصص الديون المشكوك فيها على أساس $\frac{1}{2}$ ٪ من المبيعات الآجلة، والتي بلغت في سنة ١٩٨٥ مبلغ ٥٤٠٠٠٠ جنيه.

ويتم اثبات الديون المعدومة خلال العام بتوسيط حساب الديون المعدومة في دفتر اليومية العامة لشركة أبو الفتوح بالقيود التالية:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
		من مذكورين:	
١٦٥٠		حـ/النقدية	٨٥/١/١٥
٨٠٠		حـ/الديون المعدومة	
	٢٤٥٠	إلى حـ/العملاء ـ العميل عبد التواب	
		إثبات افلاس عبد التواب ونصيبنا في التفليسة.	
١٠١٥		من حـ/العملاء ـ العميل سعيد	٨٥/٣/٢٧
		إلى مذكورين:	
	١٠٠٠	حـ/أوراق القبض	
	١٥	حـ/مصاريف البروتستو والمصاريف القضائية	
		توقف سعيد عن سداد الكمبيالة وتحميله بالمصاريف.	
		من مذكورين:	
٥١٥		حـ/النقدية	٨٥/٦/٢٥
٥٠٠		حـ/الديون المعدومة	

١٠١٥ إلى/ العملاء ـ العميل سعيد

افلاس سعيد ونصيبنا في التفليسة

---

٧٩٠ من حـ/الديون المعدومة ٨٥/٩/٢٩

٧٩٠ إلى/ العملاء ـ العميل عوضين

اعدام رصيد عوضين لهروبه وتهريب ممتلكاته.

ويظهر حساب الديون المعدومة في دفاتر شركة أبو الفتوح عن سنة ١٩٨٥ على الوجه التالي:

مـه حـ/الديون المعدومة له

٨٠٠	إلى/ العملاء ـ عبد التواب	١/١٥			
٥٠٠	إلى/العملاء ـ سعيد	٦/٢٥			
٩٧٠	إلى/العملاء ـ عوضين	٩/٢٩		رصيد	١٢/٣١
٢٠٩٠			٢٠٩٠		

وإذا كان مخصص الديون المشكوك فيها يتكون كنسبة مئوية من صافي المبيعات الآجلة، فإن حساب الديون المعدومة يقفل في حساب المخصص في نهاية الفترة المحاسبية. ويتم ذلك للمثال الجاري بالقيد التالي:

٢٠٩٠ من حـ/مخصص الديون المشكوك فيها

٢٠٩٠ إلى حـ/الديون المعدومة ٨٥/١٢/٣١

وبترحيل هذا القيد إلى الحساب بعاليه ولحساب المخصص يتم اقفال حساب الديون المعدومة.

ويتم تكوين ما يقابل الديون المشكوك فيها عن سنة ١٩٨٥ كنسبة مئوية من المبيعات كالآتي:

القيمة المطلوبة لمقابلة الديون المشكوك فيها عن العام = ٥٤٠٠٠٠ × $\frac{1}{1}$

× $\frac{١}{١٠٠}$ = ٢٧٠٠ جنيه. ويتم تعلية حساب المخصص بالقيمة كالآتي

٢٧٠٠	من حـ/الديون المشكوك فيها	٨٥/١٢/٣١
-- ٢٧٠٠	إلى حـ/مخصص الديون المشكوك فيها	

ويظهر حساب المخصص في ١٩٨٥/١٢/٣١ بعد إجراء قيد التسوية السابق، وبعد ترحيل قيد اقفال حساب الديون المعدومة فيه على الشكل التالي:

منه — حـ/مخصص الديون المشكوك فيها

٢٠٩٠	إلى حـ/الديون المعدومة	١٢/٣١	٢٨٠٠	رصيد	٨٥/١/١
٣٤١٠	رصيد	١٢/٣١	٢٧٠٠	من حـ/الديون المشكوك فيها	٨٥/١٢/٣١
٥٥٠٠			٥٥٠٠		

أما إذا كان تقدير الديون المشكوك فيها يتم على أساس نسبة معينة من أرصدة العملاء أو عن طريق تحليل أعمار هذه الأرصدة، فإن المعالجة المنطقية تختلف إلى حد ما عما تقدم من حيث علاقة الديون المعدومة والديون المشكوك فيها بالمخصص. فلو فرضنا أن شركة أبو الفتوح بعاليه تقوم بتقدير المبلغ اللازم لمقابلة الديون المشكوك فيها بنسبة ٥ ٪ من أرصدة العملاء. ولو فرضنا أن رصيد حساب إجمالي العملاء في ٨٥/١٢/٣١ قد بلغ ٥٢٧٠٠ جنيه، فإن رصيد المخصص الواجب أن يظهر مخصوماً من حساب العملاء في الميزانية يجب أن يساوي ٢٦٣٥ جنيه (٥٢٧٠٠ × ٥ ٪) ويترتب على ذلك أن المبلغ الذي يحمل لحساب الديون المشكوك فيها سوف يساوي: الرصيد المطلوب في نهاية الفترة - (الرصيد في بداية الفترة - الديون المعدومة خلال الفترة). أي يساوي: ٢٦٣٥ - (٢٨٠٠ - ٢٠٩٠) = ٢٦٣٥ - ٧١٠ = ١٩٢٥ جنيه.

ويكون قيد التسوية كالآتي (على أساس استمرار اقفال حساب الديون المعدومة في حساب المخصص).

١٩٢٥ من حـ/الديون المشكوك فيها ٨٥/١٢/٣١

١٩٢٥ إلى حـ/مخصص الديون المشكوك فيها

ويظهر حساب المخصص في هذه الحالة على الوجه التالي:

منه حـ/مخصص الديون المشكوك فيها له

منه			له		
٢٠٩٠	إلى حـ/الديون المعدومة	١٢/٣١	٢٨٠٠	رصيد	٨٥/١/١
٢٦٣٥	رصيد	١٢/٣١	١٩٢٥	من حـ/الديون المشكوك فيها	٨٥/١٢/٣١
٤٧٢٥			٤٧٢٥		

هذا ويلاحظ أنه في ظل توسيط حساب للديون المعدومة واقفاله في حساب المخصص ان الذي يظهر في حساب الأرباح والخسائر هو رصيد حساب الديون المشكوك فيها، ولا يظهر حساب الديون المعدومة في حساب الأرباح والخسائر. والواقع أن هذه هي المعالجة المنطقية التي تتفق مع قاعدة المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات وقاعدة الحيطة والحذر. ذلك لأن الديون التي يتم إعدامها خلال الفترة المحاسبية عادة ما تكون ناشئة في فترة أو فترات محاسبية سابقة، وتم الاحتياط لها حينئذ بتكوين المخصص لمقابلتها، وليس من المنطقي في ظل هذه الظروف أن يتحمل حساب الأرباح والخسائر للفترة الحالية بالديون المعدومة الناتجة عن معاملات فترات سابقة، وخاصة إذا كان قد تم الاحتياط لذلك في هذه الفترات[1].

---

(١) من المعالجات المحاسبية المستقرة اقفال حساب الديون المعدومة في حساب الأرباح والخسائر، ثم تعديل رصيد مخصص الديون المشكوك فيها للمقدار المطلوب عن طريق حساب الأرباح والخسائر. غير أن هذه المعالجات غير منطقية ولا تتفق وقاعدة المقابلة السليمة للايرادات والمصروفات في ظل افتراض استقلال الفترات المحاسبية

٤ ـ أ ـ ٣ ـ الديون المبعوثة وزيادة رصيد المخصص عن المطلوب لمقابلة الديون المشكوك فيها:

قد تقرر المنشأة إعدام دين أحد العملاء أو المدينين لقيام الدليل الكافي على عدم امكانية تحصيله، ثم تفاجأ بعد مرور فترة زمنية بقيام العميل بسداد المبلغ المستحق عليه لتحسن ظروفه المالية ورغبة منه في استعادة الثقة في سمعته التجارية. فلو فرضنا مثلاً أن العميل عوضين في المثال السابق قد قرر العودة إلى أرض الوطن وسداد التزاماته واعادة بناء سمعته التجارية، ومن ثم قام بسداد مبلغ ٧٩٠ جنيه الذي كانت شركة أبو الفتوح قد قامت باعدامه، فإن المبلغ يطلق عليه في هذه الحالة ديناً مبعوثاً، أو ديناً معدوماً مسترداً. وتقوم الشركة في ظل هذه الظروف بمعالجة الوضع طبقاً لعلاقة تاريخ استرداد الدين بالفترة المحاسبية التي تم اعدامه فيها. فإذا تم استرداد الدين خلال الفترة المحاسبية التي تم إعدامه فيها، فإن المعالجة المحاسبية السليمة تكون كالآتي:

٧٩٠		من حـ/العملاء ـ العميل عوضين	تاريخ الاسترداد
	٧٩٠	إلى حـ/الديون المعدومة	
		إلغاء اعدام دين عوضين	

٧٩٠		من حـ/النقدية	تاريخ الاسترداد
	٧٩٠	إلى حـ/العملاء ـ العميل عوضين	
		اثبات تحصيل الرصيد المستحق على عوضين	

أما إذا تم استرداد الدين المعدوم في فترة محاسبية لاحقة لتلك التي تم إعدامه فيها، فإن حساب الديون المعدومة يكون قد تم اقفاله في حساب المخصص للفترة التي تم إعدام الدين فيها، وتصبح المعالجة المحاسبية المقبولة (وإن كانت ليست بالأفضل ولكنها الأيسر على هذا المستوى المبدئي من الدراسة) كالآتي:

٧٩٠		من حـ/العملاء ـ العميل عوضين	تاريخ الاسترداد
	٧٩٠	إلى حـ/مخصص الديون المشكوك فيها	
		إلغاء إعدام دين عوضين الذي تم في الفترة السابقة	

٧٩٠		من حـ/النقدية	تاريخ الاسترداد
	٧٩٠	إلى حـ/العملاء ـ العميل عوضين	
		اثبات تحصيل الرصيد المستحق على عوضين	

كما قد تقوم الوحدة المحاسبية في بعض الأحيان بالمغالاة في تقدير قيمة الديون المشكوك فيها مما يؤدي إلى تكوين مخصص بمبالغ تزيد عن اللازم في فترات محاسبية معينة، ثم تكتشف الوحدة المحاسبية ذلك في فترات محاسبية تالية. فلو فرضنا مثلا أن رصيد مخصص الديون في ١/١/١٩٨٥ في دفاتر منشأة تجارة ظهر بمبلغ ٥٦٠٠ جنيه، وبلغت الديون المعدومة خلال العام ١٣٥٠ جنيه، وبلغ رصيد العملاء في ٣١/١٢/٨٥ بمبلغ ٢٤٥٠٠ جنيه وتتبع المنشأة طريقة تكوين مخصص الديون بما يعادل ٥٪ من أرصدة العملاء. ففي هذه الحالة يصبح الرصيد المطلوب في ٣١/١٢/٨٥ هو ١٢٢٥ جنيه ($24500 \times \frac{5}{100}$)، بينما الرصيد الظاهر بالمخصص بعد تحميله بما تم إعدامه من ديون في عام ١٩٨٥ هو ٤٢٥٠ جنيه (٥٦٠٠ - ١٣٥٠). ويلزم في هذه الحالة تخفيض رصيد المخصص (بجعله مديناً) بمبلغ ٣٠٢٥ ليصبح الرصيد ١٢٢٥ جنيه. والمعالجة السليمة لذلك هي أن يجعل حساب المخصص مديناً وحساب الأرباح المحجوزة دائناً بمبلغ ٣٠٢٥ جنيه. ويمكن بدلاً من حساب الأرباح المحجوزة جعل حساب أرباح سنوات سابقة دائناً، حيث يقفل هذا الحساب في حساب الأرباح والخسائر لسنة ١٩٨٥ بهذا الاسم. وبالرغم من ذلك فمن المعالجات المحاسبية الشائعة جعل حساب المخصص مديناً وحساب الأرباح والخسائر دائناً بالمبلغ (وهو ٣٠٢٥ جنيه في المثال الجاري).

٤ - أ - ٤ - القيمة الاسمية لأرصدة العملاء والمدينين والقيمة الحالية لها ومخصص الخصم النقدي المسموح به:

القيمة الاسمية لأرصدة العملاء والمدينين هي القيمة المنتظر أن تحصل في تواريخ استحقاقها اللاحقة، أما القيمة الحالية لهذه الأرصدة فهي النقدية التي يمكن الحصول عليها في حاضر تاريخ إعداد الميزانية من هذه الأرصدة لو تم تحويلها جميعاً إلى نقدية في ذلك التاريخ. وتختلف القيمتان بمقدار الفائدة على هذه الأرصدة منذ تاريخ الميزانية حتى تاريخ الاستحقاق أو التحصيل الفعلي لها. والواقع أن القيمة السليمة لأرصدة العملاء والمدينين في تاريخ الميزانية هي قيمتها الحالية وليس قيمتها الاسمية. غير أن العرف المحاسبي قد جرى على إظهار هذه الأرصدة بقيمتها الاسمية بعد خصم المقدار المشكوك في تحصيله منها في صورة مخصص الديون المشكوك فيها. هذا ولن نجادل في هذا الموضوع على هذا المستوى المبدئي من الدراسة.

وإذا كانت سياسة البيع الآجل التي تتبعها المنشأة تقضي بمنح العملاء خصماً نقدياً مقابل تعجيل الدفع عن تاريخ الاستحقاق، فإن رصيد العملاء في تاريخ الميزانية لا يظهر ما سوف يتم تحصيله فعلاً حتى باستبعاد الديون المشكوك في تحصيلها إذا كان بعض العملاء مازال أمامه فرصة للاستفادة من الخصم النقدي. وقد ترغب المنشأة أو الوحدة المحاسبية في ظل هذه الظروف في إظهار رصيد العملاء بالمقدار النقدي المتوقع تحصيله فعلاً في المستقبل، الأمر الذي يوجب تكوين مخصص للخصم النقدي المسموح به. وعادة ما يكون هذا المخصص لنسبة من الديون الجيدة التي يتوقع أن تستفيد من هذا الخصم. فلو بلغ رصيد العملاء لمنشأة رشيد في ١٩٨٥/١٢/٣١ مثلاً ٢٤٠٠٠ جنيه منها ٧٥٪ ديون جيدة، ومن هذه الديون الجيدة ينتظر أن يستفيد ١٠ ٪ بخصم نقدي مسموح به بواقع ١٪ فإن مقدار المخصص يتحدد كالآتي:

$$٢٤٠٠٠ \times \frac{٧٥}{١٠٠} \times \frac{١٠}{١٠٠} \times \frac{١}{١٠٠} = ١٨٠ \text{ جنيه}$$

ويتم تكوين المخصص بالقيد التالي:

١٨٠		من حـ/الخصم النقدي المسموح به	٨٥/١٢/٣١
	١٨٠	إلى حـ/مخصص الخصم النقدي المسموح به	

ويقفل حساب الخصم النقدي المسموح به في حساب الأرباح والخسائر، بينما يطرح مخصص الخصم النقدي من أرصدة العملاء طرحاً شكلياً في الميزانية العمومية، وعندما يقوم هؤلاء العملاء بالسداد المبكر في السنة المالية التالية ويستفيدون من الخصم فإن قيد التحصيل يكون كالآتي:

		من مذكورين:	
١٦٢٠		حـ/النقدية	١٩٨٥/١/٥ مثلاً
١٨٠		حـ/مخصص الخصم النقدي المسموح به	
	١٨٠٠	إلى حـ/العملاء	

ولا شك أن هذه المعالجة تنطوي على عيوب جوهرية أهمها أن الخصم النقدي الذي كون له المخصص تحملت به فترة محاسبية لم تستفيد من تعجيل الدفع الذي تم في الفترة المحاسبية التالية[1].

٤ ـ ب ـ جرد وتسوية أوراق القبض ومخصص قطع أوراق القبض:

يتم التحقق من وجود أوراق القبض عن طريق جرد هذه الأوراق أو التحقق من المستندات الدالة على وجودها إذا لم تقع في حيازة المنشأة. وينطوي حساب أوراق القبض الذي يظهر رصيده في الميزانية على أوراق القبض المحتفظ بها في خزائن المنشأة للتحصيل، وعلى تلك المودعة في البنك للتحصيل، وعلى تلك المودعة في البنك برسم التأمين. أما أوراق القبض المقطوعة أو المحولة للغير فهي

---

(١) تقتضي المعالجة السليمة حساب المخصص على المدة المتبقية حتى تاريخ نهاية السنة المالية من مدة السماح المقررة للحصول على الخصم بالنسبة لجميع أرصدة العملاء التي لم تنتهي مدة السماح المقررة لحصولهم على الخصم. ويتطلب ذلك عمليات حسابية كثيرة ومعقدة تأتي من ضرورة تحليل رصيد كل عميل وتحديد الفواتير التي لم تنقضي عليها مدة السماح بعد وحساب الخصم عن المدة المتبقية ولذلك يفضل عدم تكوين هذا المخصص في الأصل.

ليست ملكاً للمنشأة وإن كانت مسؤوليتها قائمة في حالة عدم تحصيل هذه الأوراق في تواريخ استحقاقها.

أما قيمة أوراق القبض الواجب ظهورها في الميزانية فهي تتوقف على عاملين: الأول هو مدى الثقة في تحصيل القيمة الاسمية لهذه الأوراق في تواريخ استحقاقها، والثاني هو طول الفترة الزمنية من تاريخ الميزانية حتى تاريخ الاستحقاق. فإذا قام شك في إمكانية تحصيل إحدى الأوراق أو بعضها لسوء المركز المالي للمسحوب عليه أو المدين، فإنه يصبح من الواجب الاحتياط لذلك بتكوين مخصص لأوراق القبض المشكوك في تحصيلها، على نفس نمط ونهج مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

أما طول الفترة الزمنية بين تاريخ الميزانية وتاريخ الاستحقاق فهو يؤدي إلى اختلاف القيمة الاسمية لأوراق القبض عن قيمتها النقدية الحالية في تاريخ الميزانية. فإذا كانت المنشأة قد اعتادت على قطع أو خصم بعض أوراق القبض في البنك للحصول على قيمتها نقداً قبل موعد استحقاقها، فإنه قياساً على ذلك يمكن القول بإمكانية تكوين مخصص لقطع أو خصم أوراق القبض التي لم تقم المنشأة بقطعها فعلاً في تاريخ الميزانية. ويتم ذلك على افتراض أن جميع أوراق القبض قد تم خصمها وتحولت إلى نقدية، وحساب فوائد ومصاريف القطع وتكوين المخصص على هذا الأساس.

فإذا افترضنا مثلاً أن رصيد أوراق القبض الظاهرة في ميزان المراجعة قد بلغ ١٢٠٠٠ جنيه يتكون من ثلاث كمبيالات، الأولى بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تستحق بعد شهرين من تاريخ الميزانية والثانية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة شهور والثالثة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه تستحق بعد أربعة شهور، وكان معدل الخصم والمصاريف ١٢ ٪ سنوياً، فإن مخصص القطع يتم حسابه كالآتي:

الكمبيالة الأولى: $٥٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢} = ١٠٠$ جنيه

الكمبيالة الثانية: $٣٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢} = ٩٠$ جنيه

الكمبيالة الثالثة: ٤٠٠٠ × $\frac{١٢}{١٠٠}$ × $\frac{٤}{١٢}$ = ١٦٠ جنيه

المخصص المطلوب: ٣٥٠ جنيه

ويتم تكوين المخصص بالقيد التالي:

٣٥٠		من حـ/مصاريف خصم (قطع) أوراق قبض	١٢/٣١
	٣٥٠	إلى حـ/مخصص خصم (قطع) أوراق القبض	

ويعلى رصيد مصاريف القطع بمبلغ ٣٥٠ جنيه ثم يقفل في حساب الأرباح والخسائر. ويطرح رصيد المخصص طرحاً شكلياً من رصيد أوراق القبض في الميزانية.

وعندما يتم تحصيل أوراق القبض بقيمتها الاسمية في الفترة المحاسبية التالية، فإن حساب المخصص يجعل مديناً وحساب الفوائد الدائنة يجعل دائناً. أما إذا خصمت هذه الأوراق أو بعضها فعلاً في الفترة المحاسبية التالية، فإن حساب المخصص يجعل مديناً بمصاريف الخصم (القطع) وما تبقى فيه بعد ذلك بعد التحصيل الفعلي لهذه الأوراق يقفل في حساب الفوائد الدائنة.

ويلاحظ أن تقويم أوراق القبض في الميزانية بقيمتها الحالية (أي بخصم مخصص القطع من قيمتها الاسمية) لا يتسق مع معالجة أرصدة العملاء بقيمتها الاسمية. غير أن العرف المحاسبي قد جرى على إظهار أرصدة العملاء بقيمتها الاسمية في كل الأحوال، وإظهار أوراق القبض بقيمتها الحالية في بعض الأحوال.

٤ ـ جـ ـ أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض والأرصدة الشاذة للعملاء في الميزانية:

تظهر أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض في الميزانية كل في بند مستقل في مجموعة الأصول المتداولة، ومطروح من كل منها الحسابات المعاكسة، أي حسابات المخصصات المقابلة لكل، وإذا وجدت أرصدة شاذة لبعض العملاء، كأن يقوم بعض العملاء بالدفع مقدماً قبل استلام البضاعة أو الخدمة، فإن هذه

الأرصدة الشاذة يجب أن لا تظهر في جانب الأصول، حيث تؤدي إلى تخفيض الأرصدة المدينة للعملاء بمقدار الأرصدة الشاذة (الدائنة) وهو أمر غير سليم - لسببين: الأول أن رصيد العملاء في الميزانية لن يظهر المستحقات الفعلية للمنشأة في ذمة عملائها حيث لا يجوز المقاصة بين حساب عميل وآخر إلا برضاء العميلين، وهذا أمر مستبعد، والثاني أن الأرصدة الشاذة للعملاء تعني مديونية المنشأة لهؤلاء الأفراد وليس العكس. وبالتالي فيجب أن تظهر الأرصدة الشاذة للعملاء في جانب الخصوم في الميزانية بين الالتزامات قصيرة الأجل.

ولتوضيح كيفية العرض في الميزانية، نفرض أن ميزان المراجعة بعد الجرد والتسويات لمنشأة الفلاح في ٨٥/١٢/٣١ قد أظهر الأرصدة التالية: عملاء ٣٧٥٠٠ جنيه، مدينين ١١٣٥٠ جنيه، أوراق قبض ٩٦٠٠ جنيه، أوراق قبض برسم التحصيل ٧٤٠٠ جنيه، مخصص قطع أوراق قبض ٣١٦ جنيه، مخصص ديون مشكوك فيها - عملاء ١٤٥٠ جنيه، مخصص ديون مشكوك فيها - مدينين ٣٥٠ جنيه، مخصص أوراق قبض مشكوك في تحصيلها ٦٤٠ جنيه، كما أنه بفحص ميزان مراجعة أستاذ العملاء وجد أن مجموع الأرصدة الدائنة يبلغ ٣٠٥٠ جنيه. وتظهر هذه الأرصدة في الميزانية العمومية على الوجه التالي:

منشأة الفلاح

الميزانية العمومية في ١٩٨٥/١٢/٣١

		الأصول			الخصوم
		الأصول الثابتة:			حقوق الملكية:
		......	....	....	... ...
		الأصول المتداولة:		....	... ...
...	...	....	....		
		٤٠٥٥٠ عملاء			الالتزامات قصيرة الأجل:
		(١٤٥٠) مخصص الديون			... ...
	٣٩١٠٠	المشكوك فيها			... ...
					... ...
		١١٣٥٠ مدينون		٣٠٥٠	عملاء ـ أرصدة دائنة
		(٣٥٠) مخصص الديون			
	١١٠٠٠	المشكوك فيها			
		١٧٠٠٠ أوراق قبض			
		(٣١٦) مخصص قطع أوراق			
		قبض			
		(٦٥٠) مخصص أوراق قبض			
	١٦٠٣٤	مشكوك فيها			

٥ ـ حسابات الايرادات المستحقة:

تكتسب الايرادات بقيام المنشأة باتاحة أصولها أو خدماتها للغير وأداء هذه الأصول أو هذه الخدمات لهؤلاء الغير. فالمنشأة عندما تبيع البضاعة لعملائها وتسلمها اليهم فهي تكتسب الايرادات الناتجة عن المبيعات بمجرد تسليم البضاعة المباعة وفقاً لشروط التسليم، وبصرف النظر عن تحصيل القيمة من العملاء. كما أن قيام المنشأة بتقديم الخدمات (صيانة واصلاحات مثلا) لعملائها فإنها تكتسب الايرادات المترتبة على هذه الخدمات بمجرد انجاز الاداء، بصرف النظر عن توقيت تحصيل قيمة الخدمة من هؤلاء العملاء. وإذا قامت المنشأة بتأجير أحد ممتلكاتها

(أراضي أو مباني مثلاً) للغير فهي توفر لهؤلاء الغير خدمات هذه الأصول وتكسب المنشأة الايرادات الناتجة عن قيمة هذه الخدمات بمجرد حصول الغير عليها بصرف النظر عن تاريخ تحصيل هذه القيمة. وتسمى المحاسبة على هذا الأساس «المحاسبة على أساس الاستحقاق»، والتي بمقتضاها يتم تسجيل الايرادات في الدفاتر عند اكتسابها بأداء المقابل ويتم تسجيل المصروفات في الدفاتر بمجرد الحصول على الخدمة المقابلة أو استنفاد الأصل أو خدماته بصرف النظر عن سداد القيمة. وتتم المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات في ظل أساس الاستحقاق بمقابلة الايرادات التي يتم اكتسابها خلال الفترة المحاسبية بصرف النظر عن تحصيلها بالمصروفات الخاصة بنفس الفترة وبصرف النظر عن سدادها أو عدم سدادها.

ويقابل أساس الاستحقاق المحاسبي في المنشآت التجارية والصناعية بالأساس النقدي في المشروعات والمكاتب المهنية (مكتب محاسبة، مكتب محامي، عيادة طبيب، مكتب مهندس... الخ).

ويقوم الأساس النقدي على أن الايرادات التي تخص الفترة المحاسبية هي تلك التي تتحقق بالتحصيل، بصرف النظر عن توقيت اكتسابها، والمصروفات التي تخص الفترة هي تلك التي تسدد فعلاً بصرف النظر عن توقيت الاستفادة منها. أي أن الايرادات هي الايرادات النقدية والمصروفات هي المصروفات النقدية بالاضافة إلى اهلاك الأصول الثابتة في بعض الحالات.

ويؤدي اتباع أساس الاستحقاق المحاسبي إلى نشأة حسابات المقدمات والمستحقات فيما يتعلق بالايرادات والمصروفات. ورغم أن المصروفات المقدمة تعتبر من الأصول المتداولة إلا أنها لا تعتبر من الأصول النقدية، لأنها لا تمثل استحقاقاً نقدياً ولكنها تمثل قيمة خدمات ينتظر أن يتم الحصول عليها في صورة غير نقدية في المستقبل. أما الايرادات المستحقة فهي وبالاضافة إلى أنها من الأصول المتداولة تعتبر من الأصول النقدية لأنها تمثل استحقاقاً نقدياً ينتظر تحصيل قيمته نقداً في المستقبل. وبالعكس من ذلك، فالمصروفات المستحقة وهي من

الالتزامات تعتبر التزاماً نقدياً، والايرادات المقدمة وهي أيضاً من الالتزامات إلا أنها لا تمثل إلتزاماً نقدياً، وإنما إلتزاماً بإداء خدمات أو توريد أصول في المستقبل. ونتناول الايرادات المستحقة بصفتها من الأصول النقدية في هذا البند على أن نتناول باقي المستحقات والمقدمات في فصل لاحق.

ومن أمثلة الايرادات المستحقة العمولات والأتعاب المستحقة عن خدمات مؤداة للغير ولم تحصل قيمتها بعد، الفوائد الدائنة المكتسبة على الأقراض قصير وطويل الأجل للغير أو على الاستثمارات في سندات حكومية ولم تحصل بعد، الايجارات الدائنة التي لم تحصل بعد، وأرباح الاستثمارات في شركات أخرى والتي تقرر توزيعها ولكنها لم تصرف بعد.

ويتم التحقق من الوجود والملكية بالتحقق من أداء الخدمة أو وجود وملكية الأصل الذي يدر هذه الايرادات. أما التحقق من القيمة فيتم بالرجوع لشروط الاتفاق فيما يتعلق بأداء الخدمة أو بشروط التعاقد فيما يتعلق بالايرادات الناتجة عن أصول.

ونفترض مثلاً أن تقصي هذه الحقائق لشركة التجارة العالمية في ٨٥/١٢/٣١ أظهر الآتي:

١ ـ قامت الشركة بأداء خدمات استشارية لبعض المصانع نظير أتعاب متفق عليها تبلغ ٦٠٠٠ جنيه لم تحصل بعد، وقد انتهت الشركة من تقديم $\frac{٣}{٤}$ الخدمة المتفق عليها حتى ١٩٨٥/١٢/٣١.

٢ ـ تبلغ الاستثمارات في سندات حكومية ١٠٠٠٠٠ جـ بفائدة نصف سنوية بواقع ٦٪ سنوياً تحصل في ٤/١ وفي ١٠/١ من كل سنة.

٣ ـ تمتلك الشركة ١٠٠٠ سهم من أسهم بنك مصر [illegible] وقد أعلن البنك توزيع أرباح بواقع ٥ جنيه للسهم عن سنة ١٩٨٥ غير أن [illegible] لم تصرف للمساهمين حتى ١٩٨٥/١٢/٣١.

٤ ـ للشركة وديعة ثابتة في بنك الاسكندرية لمدة ثلاثة شهور تتجدد تلقائياً

بسعر فائدة ١٢ ٪ سنوياً، وقد كان تاريخ آخر جديد للوديعة هو ٨٥/١١/١، وتبلغ قيمة الوديعة ٢٤٠٠٠ جنيه.

ويتم تسوية هذه الايرادات تطبيقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي، وتحقيقاً للمقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات، واظهاراً وافصاحاً عن المركز المالي للشركة في صورة سليمة بإجراء قيود التسوية التالية:

٤٥٠٠   من حـ/أتعاب الخدمات الاستشارية المستحقة   ٨٥/١٢/٣١

٤٥٠٠   إلى حـ/ايرادات الخدمات الاستشارية

قيمة أتعاب الخدمات المنجزة بواقع $\frac{٣}{٤}$ قيمة الخدمات المتفق عليها

١٥٠٠   من حـ/الفوائد الدائنة المستحقة   ٨٥/١٢/٣١

١٥٠٠   إلى حـ/الفوائد الدائنة

الفائدة على سندات الحكومة لمدة ثلاثة أشهر من ١/١٠ حتى ١٩٨٥/١٢/٣١ بمعدل ٦ ٪ سنوياً

$١٠٠٠٠٠ \times \frac{٦}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢}$

٥٠٠٠   من حـ/توزيعات الأرباح المستحقة لنا   ٨٥/١٢/٣١

٥٠٠٠   إلى حـ/أرباح الاستثمارات في أسهم بنك مصر ايران

اثبات اعلان توزيع أرباح بواقع ٥ جنيه للسهم على ١٠٠٠ سهم مملوكة لنا

---

٤٨٠   من حـ/الفوائد الدائنة المستحقة   ٨٥/١٢/٣١

٤٨٠   إلى حـ/الفوائد الدائنة

الفوائد المستحقة عن الوديعة الثابتة لمدة شهرين

$٢٤٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢}$

وترحل هذه القيود لحسابات الأستاذ، ثم تقفل حسابات ايرادات الخدمات الاستشارية والفوائد الدائنة، وأرباح استثمارات في أسهم بنك مصر ايران في حساب الأرباح والخسائر بين الايرادات المتنوعة. أما حسابات الايرادات المستحقة وهي: أتعاب الخدمات الاستشارية المستحقة، والفوائد الدائنة المستحقة، وتوزيعات الأرباح المستحقة لنا، فتظهر في الأصول المتداولة في الميزانية العمومية.

٦ ـ حسابات الأقراض قصير الأجل وطويل الأجل:

الأقراض قصير الأجل هو المبالغ النقدية الممنوحة للغير، والتي عادة ما تكون مقابل الحصول على فوائد معينة، والتي يحق للوحدة المحاسبية استردادها خلال سنة. وقد تكون هذه القروض للغير مضمونة أو غير مضمونة كما سيرد في دراسات لاحقة. والأقراض طويل الأجل هي قروض تمنحها الوحدة المحاسبية للغير، عادة ما تحمل سعر فائدة متفق عليه، وتستحق دفعة واحدة بعد انقضاء مدة تزيد عن سنة مالية، أو تستحق على دفعات على مدار عدة سنوات مالية عادة ما تتراوح بين خمس وعشر سنوات. ويعتبر أقراضاً طويل الأجل، الاستثمارات في سندات حكومية، أو في سندات وحدات محاسبية أخرى.

ويعتبر الأقراض قصير الأجل وطويل الأجل بما فيه من استثمارات في سندات حكومية أو غير حكومية من الأصول النقدية. لأن المبلغ المستحق للوحدة المحاسبية في تاريخ الاستحقاق يتحدد بعدد وحدات نقدية عادة ما تساوي القيمة الاسمية للقرض. ويعتبر الأقراض قصير الأجل، وما يستحق من أقساط الأقراض طويل الأجل خلال السنة المالية من الأصول المتداولة. أما الأقراض طويل الأجل فيما عدا ما يستحق منه من أقساط خلال السنة المالية (المقبلة) من الأصول طويلة الأجل.

ويتم التحقق من وجود وملكية حسابات الأقراض عموماً بالرجوع إلى عقد كل قرض والتحقق من ذاتية الوحدة المحاسبية فيه ووجود المدين. أما التحقق من القيمة فيستلزم التحقق من يسار المدين وقدرته على الدفع في تاريخ الاستحقاق. كما قد يلزم في بعض الأحيان في حالة الاستثمار في سندات حكومية أو في سندات

وحدات أخرى تكوين مخصص لهبوط أسعار هذه الاستثمارات، إذا كان سعر تداولها في سوق الأوراق المالية يقل عن قيمتها الاسمية الظاهرة في الدفاتر تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر. ويتم تكوين المخصص بالقيد التالي:

		١٢/٣١
xxx	من حـ/خسائر هبوط أسعار السندات	
xxx	إلى حـ/مخصص هبوط أسعار السندات	

ويقفل حساب خسائر هبوط الأسعار في حساب الأرباح والخسائر، ويظهر رصيد حساب المخصص مطروحاً طرحاً شكلياً من حساب الاستثمارات في سندات في جانب الأصول في الميزانية.

ويلزم عند جرد حسابات الأقراض طويل الأجل وقصير الأجل التحقق من حساب الفوائد الدائنة المستحقة عليها حتى نهاية السنة المالية، بالاضافة إلى التحقق من تحصيل الفوائد في تواريخ استحقاقها.

فإذا وجد مثلاً من بين أرصدة ميزان المراجعة لشركة التجارة العالمية في ١٩٨٥/٦/٣٠ تاريخ نهاية السنة المالية ما يلي: قرض قصير الأجل لشركة عبد التواب ١٠٠٠٠ جنيه، استثمارات في سندات تنمية ٨ ٪ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه، قرض طويل الأجل لشركة توزيع المواد الغذائية بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، وبالرجوع إلى عقد القرض الخاص بشركة عبد التواب وجد أن القرض لمدة سنة تبدأ من ١٩٨٥/٣/١ بفائدة سنوية ١٢ ٪ تستحق دفعة واحدة مع تاريخ استحقاق القرض. وبالرجوع إلى شروط اصدار سندات التنمية وجد أنها أصدرت في ١٩٨٤/١/١ ولمدة ٢٠ سنة وتسدد عليها الفوائد نصف سنوياً في ٩/٣٠ وفي ٣/٣١ من كل سنة، كما وجد أن الشركة اشترتها في تاريخ الاصدار. وبالرجوع إلى عقد قرض شركة توزيع المواد الغذائية وجد أن القرض قد منح في ١٩٨٥/١/١٦ بفائدة بسيطة ١١ ٪ سنوياً، ويسدد على ثلاث دفعات متساوية كل مبلغ ٥٠٠٠ جنيه مضافاً إليها الفوائد في ٨٦/١/١٥، ٨٧/١/١٥، ٨٨/١/١٥. وقد وجد في ٨٥/٦/٣٠ أن سعر سند التنمية الذي تبلغ قيمته الاسمية ١٠٠ جنيه بلغ في بورصة الأوراق المالية ٨٩ جنيه. وتلزم القيود التالية لتسوية الفوائد الدائنة

وتكوين مخصص لهبوط أسعار السندات الحكومية والتميز بين الأصول المتداولة والأصول طويلة الأجل في الميزانية.

أولاً: تسوية الفوائد الدائنة والفوائد الدائنة المستحقة:

١ ـ الفائدة المستحقة على قرض شركة عبد التواب

	مليم	جنيه
$١٠٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٤}{١٢} =$	-	٤٠٠

٢ ـ الفائدة المستحقة على قرض شركة توزيع المواد الغذائية:

	مليم	جنيه
$١٥٠٠٠ \times \frac{١١}{١٠٠} \times \frac{٥,٥}{١٢} =$	٢٥٠	٧٥٦

٣ ـ الفائدة المستحقة على سندات التنمية:

	مليم	جنيه
$٤٠٠٠٠ \times \frac{٨}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢} =$	-	٨٠٠
جملة الفوائد الدائنة المستحقة	٢٥٠	١٩٥٦

ويتم اثبات التسوية بالقيد التالي:

٢٥٠	١٩٥٦	من حـ/ الفوائد الدائنة المستحقة (أصل)	١٩٨٥/٦/٣٠
٢٥٠	١٩٥٦	إلى حـ/ الفوائد الدائنة (ايراد)	

ثانياً: تكوين مخصص لهبوط أسعار سندات التنمية:

عدد السندات ٤٠٠٠٠ ÷ ١٠٠ = ٤٠٠ سنداً

القيمة الاسمية ٤٠٠ × ١٠٠ = ٤٠٠٠٠ جنيه

القيمة السوقية ٤٠٠ × ٨٩ = ٣٥٦٠٠ جنيه

المخصص المطلوب ٤٤٠٠ جنيه

ويتم اثبات تكوين المخصص بالقيد التالي

٤٤٠٠	من حـ/خسائر هبوط أسعار سندات التنمية	٦/٣٠
٤٤٠٠	إلى حـ/مخصص هبوط أسعار سندات	

ثالثاً: العرض في الميزانية:

تظهر سندات التنمية بين الأصول طويلة الأجل في الميزانية كالآتي:

٤٠٠٠٠ سندات تنمية ٨ ٪

٤٤٠٠ ـ مخصص هبوط أسعار

٣٥٦٠٠

ويظهر ١٠٠٠٠ من قرض شركة توزيع المواد الغذائية كبند أخير في الأصول طويلة الأجل سابقاً للأصول المتداولة. ويظهر مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من هذا القرض، بالاضافة إلى قرض شركة عبد التواب في الأصول المتداولة.

أسـئلة وتمـارين

الفصـل الخـامس

أولاً: الأسئلة:

١ ـ ما هي أهم الصفات التي تتميز بها الأصول النقدية عن الأصول غير النقدية؟.

٢ ـ لماذا تعتبر الايرادات المستحقة من الأصول النقدية بينما لا تعتبر المصروفات المقدمة من هذه الأصول بالرغم من أن كلاهما يعتبر عادة من الأصول المتداولة؟.

٣ ـ ما هو المقصود بالجرد وبالتسويات الجردية للأصول عموماً، وللأصول النقدية خصوصاً؟.

٤ ـ ما هي أهم أهداف نظام الضبط والرقابة الداخلية، ومتى تتحقق؟

٥ ـ علل فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور خطأ أو صواب كل من العبارات التالية:

أ ـ الاصول النقدية هي تلك التي تتحول إلى نقدية خلال فترة محاسبية أو دورة عمليات أيهما أكبر.

ب ـ يقتضي تطبيق قاعدة الحيطة والحذر أن يتم تكوين مخصصاً لقطع أوراق القبض.

جـ ـ تتحقق المقابلة السليمة للايرادات والمصروفات في ظل أساس الاستحقاق المحاسبي باقفال كل الايرادات المحصلة والمستحقة وكل المصروفات المسددة والمستحقة في الحساب الختامي بصرف النظر عن تواريخ استحقاق الايرادات والمصروفات.

د ـ تمثل الديون المعدومة خسائر محققة بينما تمثل الديون المشكوك فيها خسائر محتملة، ومن الضروري أن يقفل كلاهما في حساب الأرباح والخسائر تطبيقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي.

(هـ) إذا اختلف رصيد كشف حساب البناك عن الرصيد الظاهر في الدفاتر فإن الفرق يجب أن ينحصر في الشيكات الصادرة ولم تقدم للبنك للتحصيل أو في الشيكات المودعة في البنك للتحصيل ولم تتحصل بعد .

(و) يجب أن تظهر أوراق القبض المخصومة فعلاً بين الأصول في الميزانية مطروحاً منها مصاريف الخصم (القطع) حتي يظهر المركز المالي بصورة سليمـــة .

٦ – تكلم باختصار عن أهم مقومات نظام الضبط والرقابة الداخلية للنقديـــة .

٧ – أختر الإجابة الصحيحة من الإجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التاليـة بعد سياق المبررات الكافيـة لتوضيح صحة أو خطأ كل إجابة من الإجـــابات .

الحـــالة ١ :

إذا بلغ رصيد النقدية كما هو ظاهرفي دفاتر الوحدة المحاسبية في ٩١/١٢/٣ مبلغ ٢٤٢٥٧٠ جنيه وكان قد تم إيداع شيكات للتحصيل في البنك في ذلك التاريخ تبلغ جملة قيمتها ٧٤٢٠ جنيه كما ورد إشعار من البنك في نهاية يوم (لم يسجل في ٩١/١٢/٣١) يفيد توقف المدين عن سداد الكمبيالة التي كانت مقطوعة لدية مقابل مصاريف قطع ٣٠٠ جنيه والبالغ قيمتها الأسمية ٥٠٠ جنيه ، وعن قيام البنك بتحميل المبلغ ومصاريف البروتستو البالغة ٢٠ جنيه لحساب الوحدة لدية . فاذا لم توجد أي عمليات أخري بخلاف ذلك فيما عدا مصاريف كشف الحساب الشهري البالغ مقدارها ٣ جنيه فإنه .

أ) ينتظر عندما يرد كشف الحساب عن ديسمبر أن يظهر رصيداً قدره ٢٤٦١٩٧ جنيه .

ب) ينتظر عندما يرد كشف الحساب عن ديسمبر أن يظهر رصيداً قدره ٢٢٠١١٧ جنيه

(جـ) ينتظر عندما يرد كشف الحساب عن ديسمبر أن يظهر رصيداً قدره ٣٣٠١٢٣ جنيه .

(د) شيء بخلاف ما تقدم .

الحـــــــالة ٢ :

إذا كانت العاملات بالطريق بين البنك والوحدة المحاسبية (أي تلك التي تم إثباتها في دفاتر أحد الطرفين ولم يتم إثباتها في دفاتر الطرف الآخر) كالآتي : شيكات لم تقدم للصرف ٥٧٥٠ جنيه ، شيكات مودعة للتحصيل ١٠٢٥٠ جنيه كمبيالات مودعة في البنك تم تحصيلها ٤٠٠٠ جنيه . مصاريف تحصيل ١٥ جنيه كما تبلغ مصاريف كشف الحساب الشهري ٥ جنيه فإن :

(أ) رصيد النقدية في دفاتر الوحدة المحاسبية سوف يختلف عما هو وارد بكشف الحساب بمبلغ ٨٤٨٠ جنيه تمثل زيادة الرصيد الوارد بالكشف عن الرصيد الظاهر في الدفاتر .

(ب) سوف يختلف الرصيدان بمقدار ٤٨٠ جنيه فقط وتمثل نقص رصيد كشف الحساب عما هو وارد في الدفاتر .

(جـ) سوف يختلف الرصيدان بمقدار ٩٤٨٠ وتمثل زيادة رصيد الدفاتر عن رصيد كشف الحساب .

(جـ) شيء بخلاف ما تقدم .

الحـــــــالة ٣ :

إذا بلغ رصيد مخصص الديون المشكوك فيها ٨٥٠٠ جنيه في بداية العام ، وتم إعدام ديون خلال العام تبلغ جملتها ٢٢٠٠ جنيه كما أكتشف عند الجرد أن هناك دين واجب الإعدام يبلغ مقداره ١٨٠٠ وبلغ رصيد العملاء في ميزان

المراجعة قبل التسويات في نهاية العام ٨١٨٠٠ جنيه ويرغب في أن يكون مخصص الديون المشكوك فيها معادلاً لنسبة ١٠٪ من أرصدة العملاء . فان :

(أ) تبلغ مصروفات الديون المشكوك فيها التي تجعل مقابلها حـ/ المخصص دائناً مبلغ ٤٥٠٠ جنيه .

(ب) يلزم في نهاية العام إجراء قيد تسوية يجعل حـ/ الديون المعدومة مديناً وحـ/ العملاء دائناً بمبلغ ١٨٠٠ جنيه .

(جـ) كما يلزم إجراء قيد تسوية يجعل حـ/ المخصص مديناً وحـ/ الديون المعدومة دائناً بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم .   (هـ) بعض ما تقدم .   (د) لا شيء مما تقدم .

الحــــــالة ٤ :

بلغ رصيد إجمالي العملاء في ميزان المراجعة قبل التسويات ٩٧٥٠٠ جنيه وبلغ رصيد المخصص في نفس الميزان ٦٤٠٠ جنيه وبلغت الديون المعدومة في نفس الميزان ٢٥٠٠ جنيه . واتضح أن رصيد إجمالي العملاء يشتمل على أرصدة شاذة تبلغ ٥٠٠٠ جنيه . كما تبين أن هناك ديون يلزم إعدامها عند الجرد تبلغ ٢٠٠٠ جنيه . كما أن مخصص الديون المشكوك فيها يتم حسابه بواقع ٨٪ من أرصدة العملاء .

ويترتب على ذلك :

(أ) يبلغ مخصص الديون المشكوك فيها في نهاية العام بعد التسويات اللازمة ٧٨٤٠ جنيه .

(ب) يبلغ مصروف الديون المشكوك فيها عن العام ٦٧٤٠ جنيه .

(جـ) يظهر رصيد العملاء في الأصول بمبلغ ٩٨٠٠٠ جنيه مطروحاً منه المخصص ويظهر في الإلتزامات ٥٠٠٠ جنيه أرصدة شاذة للعملاء .

(د) كل ما تقدم . (هـ) أشياء بخلاف ما تقدم .

الحـــــالة ٥ :

إذا كانت أرصدة العملاء متوقع تحصيل ٥٠٪ منها بإحتمال ١٠٠٪ ، ٣٠٪ منها بإحتمال ٧٠٪ ، ١٠٪ منها بإحتمال ٥٠٪ ، والعشرة في المائة الباقية بإحتمال ١٠٪ . فيترتب علي ذلك .

(أ) يلزم أن يساوي رصيد المخصص الذي يظهر مطروحاً من العملاء في الميزانية ١٩٪ من أرصدة هؤلاء العملاء .

(ب) تعتبر نسبة ٨٠٪ من أرصدة هؤلاء العملاء بمثابة ديون جيدة وعادية والباقي يمثل ديون رديئة .

(جـ) إذا كان رصيد المخصص الذي يظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات يعادل ٢٠٪ من أرصدة العملاء ، فيلزم تخفيض بمقدار ٥٪.

(د) كل ما تقدم (هـ) بعض ما تقدم (و) أشياء بخلاف ما تقدم .

الحـــــالة ٦ :

ظهر رصيد مخصص الديون المشكوك فيها في ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ١١٢٠٠ جنيه وبلغت الديون المعدومة خلال العام وعند الجرد ٥٢٠٠ جنيه وظهر رصيد العملاء في ميزان المراجعة بعد التسويات بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه ، ويتكون مخصص الديون المشكوك فيها علي أساس ١٠٪ من أرصدة العملاء . ويترتب علي ذلك .

(أ) ضرورة تخفيض رصيد المخصص بمبلغ ١٠٠٠ جنيه بجعله مديناً وحساب الأرباح والخسائر دائناً .

(ب) يفضل جعل حساب الأرباح المحجوزة بدلاً من الأرباح والخسائر دائناً لأن المبلغ قد تم إستقطاعه من أرباح سنوات سابقة .

(جـ) يمكن جعل حـ/ الديون المعدومة دائناً بالمبلغ .

(د) كل ما تقدم (هـ) بعض ما تقدم (و) شيء بخلاف ما تقدم .

الحـــــالة ٧ :

بلغ رصيد العميل عبد الموجود في ١٩٩١/١٢/٣١ مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه قام بسداده بثلاثة كمبيالات كالآتي : الأولي بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة شهور والثانية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه مستحق بعد شهرين والثالثة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تستحق بعد شهر . وقد علمت الوحـدة المحاسبية المستفيدة من هذه الكمبيـالات أنها تستطيع قطعهـا في البنـك بمصـاريف قطـع تعادل ١٢٪ سـنوياً ويترتب علي ذلك :

(أ) أن القيمة الحاضرة لرصيد العميل في ١٢/٣١ لو رغبت الوحدة المحاسبية مبلغ ١٩٥٥٠ جنيه .

(ب) يلزم أن تظهر أوراق القبض مخصوماً منها مخصص لقطع في الميزانية حتي تتسق مع أرصدة العملاء بعد خصم مخصص الديون المشكوك فيها .

(جـ) تستدعي المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات إيجاد القيمة الحاضرة لأوراق القبض وكذا أرصدة العملاء في تاريخ الميزانية وإعتبار الفرق بينها والقيمة الإسمية بمثابة فوائد مدينة يتحمل بها حساب الأرباح والخسائر .

(د) كل ما تقدم (هـ) بعض ما تقدم (و) شيء بخلاف ما تقدم .

الحـــــــالة ٨ :

أظهر ميزان المراجعة بعد التسويات المقدمات والمستحقات التالية : فوائد دائنة مستحقة ٣٤٠٠ جنيه إيجار مدين مقدم ٤٨٠٠ جنيه أقساط تأمين ضد الحريق مستحقة ٢١٠٠ جنيه ، أجور مستحقة ٢٧٠٠ جنيه ، مقابل خدمات مؤداه للغير مستحقة ٤٢٠٠ جنيه ويترتب علي ذلك .

(أ) تظهر الميزانية في جانب الأصول مبلغ ١٢٥٠٠ تمثل الإيرادات المستحقة والمصروفات المقدمة وهي من الأصول النقدية بينما يظهر في الإلتزامات مبلغ ٤٨٠٠ جنيه تمثل إلتزامات نقدية .

(ب) تنطوي الأصول النقدية علي الفوائد الدائنة المستحقة ومقابل الخدمات المؤداه للغير المستحقة دون الإيجار المدين المقدم لأنه لا يعتبر من الأصول النقدية .

(جـ) عموماً تعتبر المصروفات المقدمة والإيرادات المستحقة من الأصول كما تعتبر المصروفات المستحقة والإيرادات المقدمة من الإلتزامات .

(د) بعكس ما تقدم . (هـ) شيء بخلاف ما تقدم .

الحـــــــالة ٩ :

يقع بين أصول الوحدة المحاسبية قرضاً قصير الأجل ممنوح لأحدي الشركات الشقيقة في ١٩٩٦/٤/١ بمبلغ ٥٠٠٠٠ بفائدة سنوية تتحصل دفعة واحدة تبلغ ١٦٪ ، كما تنطوي الأصول علي إستثمارات في سندات التنمية بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه تحمل سعر فائدة ١٢٪ تتحصل في ١/١ من كل عام وهي لمدة ١٠ سنوات . ويترتب علي ذلك .

(أ) تنطوي الأصول النقدية علي ٢٥٠٠٠ جنيه منها الإستثمارات في سندات التنميــة .

(ب) تنطوي الأصول النقدية بالأضافة علي فوائد دائنة مستحقة تبلغ ٤٢٠٠٠

جنيــه .

(جـ) يقع القرض الممنوح للشركة الشقيقة في الأصول النقدية بينما السـندات التي يحل موعد سدادها بعد عشر سنوات لا تعتبر من الأصول النقديـــة.

(د) بعض ما تقدم . (هـ) شيء بخلاف ما تقدم .

ثانياً : التمـــــارين :

التمرين الأول :

يقوم عبد التواب الأحدب بمهمة أمين صندوق السلفة المستديمة في شركة الضحي التجارية وفي ١٩٨٥/١/٢ تسلم شيكاً لأمره مسحوباً علي بنك الإسكندرية بمبلغ ١٠٠ جنيه توجه إلي البنك وقام بتحصيله في تاريخه . وقد بلغت مصاريف الانتقال لزوم تحصيل الشيك ٢٥ قرشاً . وفيما يلي العمليات التي قام بها عبد التواب خلال شهر يناير .

١/٢ - اشتري طوابع بريد ودمغة بمبلغ ١١.٢٥ جنيه .

١/٦ - مصــاريف انتقـال مندوب المشتريات من وإلي المنطقة الجمركية ٢.٢ جنيــه .

١/٧ - دفع إلي السيدة / الهام حرم صاحب الشركة مبلغ ١٠ جنيه لتدفع أجرة التاكسي الذي أوصلها إلي مقر الشركة لزيارة زوجها .

١/١٢ - سدد فاتورة أدوات كتابية ومطبوعات بمبلغ ٢٥.٧٥ جنيه .

١/١٧ - دفع مبلغ ٢ جنيه اكرامية لعامل صيانة المصاعد بناء علي أمر المدير المــالي .

١/٢٥ - سدد ١٥.٥ جنيه ثمن ثلاث شكاير اسمنت لزوم اصلاح بعض الشقوق في سقف إدارة الحسابات .

١/٢٨ ـ سدد فاتورة الأهرام بمبلغ ١٨,٥ جنيه مقابل نعي إدارة الشركة في وفاة والدة صراف الخزينة العمومية.

١/٣١ ـ قدم كشف مصروفاته واستعاض السلفة.

المطلوب: اجراء القيود اللازمة لاثبات ما تقدم في الدفاتر واستعاضة السلفة.

التمرين الثاني:

تتبع شركة الانفتاح التجارية عادة إيداع جميع متحصلاتها في حساب جاري في بنك أبو ظبي، وتتم جميع مدفوعاتها بشيكات مسحوبة على هذا البنك. وفي ١٩٨٥/١٠/٣١ بعد تمام اثبات وترحيل جميع المعاملات النقدية بلغ رصيد الحساب الجاري في البنك في دفاتر الشركة مبلغ ٤٤٤٠,٥ جنيه وبتفحص مذكرة التسوية في ٩/٣٠ وكشف حساب البنك وحساب الحساب الجاري بالدفاتر، وجد ما يلي:

١ ـ ظهر في مذكرة التسوية في ٩/٣٠ شيكان لم يقدما للصرف وبيانهما: شيك رقم ٣٢٧١٦ بتاريخ ٩/١٧ بمبلغ ١٥٢,٥ جنيه، وشيك رقم ٣٢٧٣٤ بتاريخ ٩/٢٣ بمبلغ ١٧٩,٣ جنيه. وقد ورد الشيك رقم ٣٢٧١٦ في كشف الحساب عن شهر اكتوبر.

٢ ـ وجد أن الشيك رقم ٣٢٧٥٣ بتاريخ ٨٥/١٠/٥ قد ورد في كشف حساب البنك بمبلغ ٥٦٩ جنيه بينما ظهر في الدفاتر بمبلغ ٥٩٦ جنيه وبالرجوع لمستند الصرف وجد أن المبلغ الصحيح هو كما ورد في كشف حساب البنك.

٣ ـ وجد أن الشيكين: رقم ٣٢٧٦٤ بتاريخ ١٠/١٦ بمبلغ ٧١,٥ جنيه ورقم ٣٢٧٧١ بتاريخ ٨٥/١٠/٢٣ بمبلغ ٢٠٦,٥ والمسحوبان لأمر موردين لم يردا في كشف حساب البنك.

٤ ـ ورد مع كشف الحساب ثلاثة اشعارات كالآتي:

أ ـ اشعار خصم بمبلغ ١٣٠ جنيه قيمة قسط بوليصة تأمين مستحق في

٨٥/١٠/٢٧ طبقاً لتعليمات شركة الانفتاح للبنك.

ب - اشعار خصم ٦,٥ جنيه ، قيمة مصاريف البنك ومصاريف كشف الحساب.

جـ - اشعار اضافة بمبلغ ٤٩٤ جنيه صافي حصيلة كمبيالة مودعة لدى البنك للتحصيل بمبلغ ٥٠٠ جنيه تستحق في ٨٥/١٠/٢٩.

٥ - تم إيداع متحصلات يوم ١٠/٣١ في خزينة الخدمة الليلية في البنك وبلغت ٦١١ جنيه، وكان قد تم ارسال كشف الحساب.

المطلوب: إعداد مذكرة التسوية عن شهر أكتوبر واثبات ما يترتب عليها من قيود دفترية.

التمرين الثالث:

ظهر في مذكرة تسوية الحساب الجاري ببنك بورسعيد عن شهر يونيو ١٩٨٥ لشركة الدلتا التجارية شيكان لم يقدما للصرف، الأول رقم ١٨٢٠ بمبلغ ٣٣٠ جنيه بتاريخ ٨٥/٥/٣ والثاني رقم ١٨٢٧ بمبلغ ٨٤٠ جنيه بتاريخ ٨٥/٦/٧ وفيما يلي بعض البيانات اللازمة لاجراء التسوية عن شهر يوليو.

بنك بورسعيد ـ كشف حساب شركة الدلتا التجارية
عن الفترة من ١/٧/١٩٨٥ حتى ٣١/٧/١٩٨٥

تاريخ	بيان	مدين جنيه	دائن جنيه	رصيد جنيه
١٩٨٥/٧/١	رصيد			٤٢٨٦
٧/٢	شيك رقم ١٨٢٧	٨٤٠		٣٨٠٦
٧/٣	شيك رقم ١٨٤٠	٤١٠		٣٣٩٦
	ح. أ. ٣١٦		٦٣٠	٤٠٢٦
٧/٧	شيك رقم ١٨٤١	٩٧٠		٣٠٥٦
٧/٩	ح. أ. رقم ٣١٧		١٤٤٠	٤٤٩٦
٧/١٣	شيك رقم ١٨٤٢	٣٨٠		٤١١٦
٧/١٥	شيك رقم ١٨٤٣	٧٨٠		٣٣٣٦
٧/١٩	ح. أ. رقم ٣١٨		١٥٤٠	٤٨٧٦
٧/٢٣	شيك رقم ١٨٤٥	١٠٨٠		٣٧٩٦
٧/٢٦	ح. أ. رقم ٣١٩		١٣٣٠	٥١٢٦
٧/٢٧	صافي كمبيالة		٧٩٦	٥٩٢٢
٧/٢٨	شيك رقم ١٨٤٦	٤٢٠		٥٥٠٢
٧/٣١	شيك مرتد لعدم التحصيل	٢٣٠		٥٢٧٢
٧/٣١	مصاريف	١٠		٥٢٦٢

بيانات من يرمية المقبوضات		بيانات من سجل الشيكات	
تاريخ	بنك بورسعيد	شيك رقم	بنك بورسعيد
	جنيه		جنيه
٧/٢	٦٣٠	١٨٤٠	٤١٠
٧/٨	١٤٤٠	١٨٤١	٩٧٠
٧/١٨	١٥٤٠	١٨٤٢	٢٠٠
٧/٢٥	١٣٣٠	١٨٤٣	٧٨٠
٧/٣١	٤٤٠	١٨٤٤	١٧٠
		١٨٤٥	١٠٨٠
		١٨٤٦	٤٢٠
		١٨٤٧	٢١٠
مجموع	٥٣٨٠	مجموع	٤٢٤٠

منه — حـ/بنك بورسعيد (بالأستاذ العام) — له

جنيه			جنيه		
٣٤٧٦	رصيد	٧/١	٤٢٤٠	رصيد	٧/٣١
٥٣٨٠	إلى مذكورين	٧/٣١	٤٦١٦	من مذكورين	٧/٣١
٨٨٥٦			٨٨٥٦		

فإذا علمت أن: أ ـ الشيك المرتد لعدم التحصيل بمبلغ ٢٣٠ جنيه كان مقدماً من العميل حسنين سداداً لحسابه بتاريخ ٧/٥ وأودع في البنك للتحصيل بتاريخ ٧/٨.

ب ـ بلغت القيمة الاسمية للكمبيالة التي حصلها البنك لحساب الشركة ٨٠٠ جنيه.

جـ ـ المبلغ الصحيح للشيك رقم ١٨٤٢ هو كما ورد بكشف البنك.

المطلوب:

١ ـ اعداد مذكرة التسوية عن شهر يوليو.

٢ ـ اجراء ما يلزم من قيود دفترية كما يترتب على هذه المذكرة..

التمرين الرابع:

ظهرت المعلومات التالية بعد اتمام عمليات الجرد في ١٩٨٤/١٢/٣١ لشركة السعادة السياحية.

١ ـ أظهر مخصص الديون المشكوك فيها في ١٩٨٤/١/١ رصيداً بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه، وقد تم إعدام ديون وتم اثباتها دفترياً خلال العام بمبلغ ٣٧٩٠ جنيه، كما اكتشف أن رصيد العميل عبد الفتاح السعيد المدين بمبلغ ٣٦٦ جنيه في ١٢/٣١ لن يمكن تحصيله لافلاس العميل دون ممتلكات. وتقوم الشركة بحساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بواقع ٢ ٪ من أرصدة العملاء.

٢ ـ ظهر من فحص مصادقات العملاء أن العميل/ شركة الأمل للسياحة والذي يبلغ رصيدها المدين في دفاتر شركة السعادة ٩٦٥٠ جنيه، معترض على الرصيد، ويوضح أن الرصيد الصحيح هو مبلغ ٨٩٥٠ جنيه، وإن الفرق يمثل تذكرتي طائرة لأمريكا مرتدة لشركة السعادة ـ وكيل طيران المغرب ـ هذا ولم تقوم شركة السعادة بإثبات هذه الواقعة دفترياً.

٣ ـ بلغ رصيد العملاء في الدفاتر كما ورد في ميزان المراجعة قبل التسويات مبلغ ١٤١٠٦٦ جنيهاً.

٤ ـ بلغت الاستثمارات في سندات الجهاد ٦ ٪ مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه. وتسدد الفائدة عليها نصف سنوياً في ١٠/١ و٤/١ من كل عام، كما بلغت القيمة السوقية لهذه السندات في ٨٤/١٢/٣١ مبلغ ٢٨٥٠٠ جنيه، وقد أظهر ميزان المراجعة مخصصاً لهبوط أسعار سندات الجهاد بمبلغ ١١٥٠ جنيه.

٥ ـ أظهرت مذكرة تسوية البنك عن شهر ديسمبر ما يلي: عمولات

ومصاريف كشف حساب ٦,٤ جنيه، أوراق قبض محصلة ٨٩٧ جنيه، وقد اتضح أن القيمة الاسمية للكمبيالة التي حصلها البنك لحساب شركة السعادة تبلغ ٩٠٠ جنيه وقد حصلت الورقة في ١٩٨٤/١٢/٣١!.

٦ - بلغ رصيد أوراق القبض في ميزان المراجعة ٢٢٩٠٠ جنيه بالقيمة الاسمية، بينما تبلغ قيمة هذه الأوراق إذا خصمت في البنك ٢١٢١٠ جنيه. كما أن هناك كمبيالة بمبلغ ٦٠٠ جنيه مشكوك في تحصيل نصف قيمتها، وتستحق السداد في ١٩٨٥/١/١٥. ولم يظهر رصيد لمخصص خصم أوراق القبض في ميزان المراجعة.

المطلوب:

١ - إجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية وإثبات ما تقدم.

٢ - تصوير ما يلزم من حسابات، وإعداد ميزان المراجعة الجزئي بعد التسويات.

الفصل السادس

فى الجرد والتسويات الجردية للأصول غير النقدية من المخزون بأختلاف أنواعه

١ ـ مقدمة: التعاريف وخطة الفصل:

الأصول غير النقدية هي تلك التي تنطوي على قيمة ذاتية كامنة فيها، وبذلك فإن قيمتها تتأثر بالزيادة والنقص طبقاً لحالتها وظروف الطلب عليها والمعروض منها. وبالتالي فإن قيمتها لا تتحدد بعدد معين ثابت من وحدات النقدية التي ينتظر أن تتحول إليها هذه الأصول في تاريخ لاحق، وقد تنطوي الأصول غير النقدية على أصول مادية ملموسة كالمخزون من البضائع والخامات، والأراضي والمباني والانشاءات، والآلات والمعدات والعدد والأدوات، ومخزون الثروة الحيوانية والنباتية والمناجم والمحاجر الطبيعية، وغيرها، كما قد تنطوي على أصول غير مادية وغير ملموسة كشهرة المحل وحق الاختراع وحق الحكر، أو على مستندات ملكية كالاستثمارات في أسهم شركات أخرى.

ومن الأصول غير النقدية ما يعد من الأصول المتداولة مثل بنود المخزون عموماً من الخامات، والمنتجات شبه المصنوعة والمصنوعة، والبضائع، والوقود والزيوت، والقوى المحركة، وقطع الغيار والمهمات، ومنها ما يعتبر من الأصول طويلة الأجل الثابته مثل الأراضي والمباني والآلات، ... الخ. كما أن شهرة المحل وحق الاختراع وحق الحكر وحق التأليف والاستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركات أخرى تعتبر من الاصول طويلة الأجل.

وسوف نتناول في هذا الفصل الجرد والتسويات الجردية للمخزون باختلاف أنواعه.

٢ ـ جرد المخزون باختلاف أنواعه:

يتكون المخزون في اية منشأة أو شركة تجارية أو صناعية من عدد كبير من الأصناف والأنواع، إلا أنه قد جرت العادة لأغراض التقارير المالية والقوائم والحسابات الختامية في المحاسبة المالية على تقسيمه على حسب حالته أو الهدف من استخدامه الى عدد محدود من الأقسام أو الأنواع. فينقسم المخزون في المنشآت والشركات الصناعية مثلاً إلى: مخزون المواد الأولية والخامات، مخزون الانتاج غير التام، مخزون الانتاج التام، مخزون الوقود والزيوت والقوى المحركة، مخزون قطع الغيار والمهمات، مخزون مواد التعبئة والتغليف، بالاضافة الى مخزون التالف ومخزون الخردة. وينقسم المخزون في المنشآت والشركات التجارية الى: مخزون الخامات، ومخزون مواد التعبئة والتغليف، ومخزون التالف والخردة. وإذا كانت المنشأة أو الشركة تزاول نشاطاً صناعياً ونشاطاً تجارياً فإن أقسام مخزونها تنطوي على المزيج الموجود لديها من القسمين.

ويلاحظ أيضاً أن المخزون من الانتاج التام من وجهة نظر منشأة معينة قد يعتبر مخزون من المواد الأولية والخامات من وجهة نظر منشأة أخرى، كالغزل مثلا بالنسبة لصناعة الغزل وبالنسبة لصناعة النسيج، حيث يعتبر منتجاً تاماً من وجهة نظر الأولى ومن الخامات بالنسبة للثانية، وعند تداوله عن طريق الوسطاء التجاريين يعتبر بضائع.

وتنطبق قواعد واجراءات الجرد والتسويات الجردية بصفة عامة على جميع عناصر المخزون بصرف النظر عن نوعياتها. ولذلك فلن نميز بين هذه النوعيات فيما يلي من تحليل إلا إذا اقتضى الأمر.

وقد سبق أن ذكرنا في الفصل المتقدم أن الجرد يهدف إلى حماية وصيانة

أصول الوحدة المحاسبية ضد السرقة والإهمال والضياع المادي أو النقدي. ويشتمل الجرد على اجراءات تكفل التحقق من الوجود والملكية والقيمة للأصول التي تظهرها الميزانية العمومية، أو التي يجب أن تظهرها.

ويتم التحقق من الوجود بالمعاينة والتأكد من الكميات فيما يختص ببنود المخزون عموماً، كما يتم التحقق من الملكية بالحيازة الثابتة مستندياً أو بمجرد الملكية المستندية الصحيحة، كما يتم التحقق من القيمة بالتقييم والمطابقة مع السجلات والدفاتر.

٢ ـ أ ـ الضبط والرقابة الداخلية على عناصر المخزون وبطاقة الصنف وإذن الاستلام وإذن الصرف:

يستلزم النظام السليم للضبط والرقابة الداخلية لعناصر المخزون أن ينطوي النظام على ما يكفل سلامة وجدية ووصول عناصر المخزون المشتراة الى مخازن الوحدة المحاسبية، وعلى سلامة ومشروعية ما يصرف منها من المخازن للأغراض المختلفة. وعادة ما ينطوي نظام الضبط والرقابة الداخلية على مجموعتين من السجلات التفصيلية لعناصر المخزون، تمسك مجموعة منها بمعرفة قسم تابع لادارة الحسابات وتمسك المجموعة الثانية بمعرفة أمناء المخازن. ويخصص في هذه السجلات لكل صنف صفحة تسمي بطاقة الصنف ، وعادة ما يكون ذلك في ظل نظام المخزون المستمر وتظهر هذه البطاقة بيانات حركة وأرصدة الصنف بالكمية لدي أمين المخزن وبالكمية والقيمة في حسابات المخازن . وهي عادة ما تنطوي علي خانات للكميات الواردة والكميات المنصرفة والرصيد لدي أمين المخزن ، وتنطوي علي خانات للكميات الواردة وقيمتها والكميات الصادرة وقيمتها والرصيد وقيمته في حسابات المخازن . وفيما يلي نموذج مبسط لبطاقة الصنف التي يتم امساكها في حسابات المخازن . وإذا استبعدت منها خانات القيمة تصبح تلك التي يتم امساكها بمعرفة أمين المخزن .

شركة الضحى التجارية　　　　　　مخزن: الملابس الجاهزة للسيدات

بطاقة الصنف رقم ٣٦٥　　　　　　أمين المخزن: حموده عبد السلام

التاريخ	الوارد		الصادر		الرصيد	
	كمية (عدد)	قيمة	كمية (عدد)	قيمة	كمية (عدد)	قيمة
	وحده	جنيه	وحده	جنيه	وحده	جنيه
١٩٨٥/١/١					٣٦٢	٢٨٩٦
١/٣	٢٠٠	١٦٠٠			٥٦٢	٤٤٩٦
١/٤			٣٠٠	١٨٠٠	٢٦٢	٢٦٩٦
١٢/٢٣			٧٠	٥٦٠		٤١٠٤

وسواء كان نظام المخزون دورياً أو مستمراً فإن أحكام الرقابة علي عناصره تحتم ضرورة التأكد من سلامة اجراءات ورود الأصناف واستلامها بالمخازن . ويتم ذلك عادة عن طريق مطابقة الكميات الواردة ومواصفاتها مع أوامر التوريد وطلبات الشراء وتحرير إذن استلام بالكمية يوقعه أمين المخزن . ويخصص في الشركات المتوسطة والكبيرة قسم متخصص لفحص ومعاينة الأصناف الواردة يقوم بهذه المهمة . كما يتطلب الأمر أيضاً ضرورة التأكد من سلامة ومشروعية صرف الأصناف من المخازن . ويتم ذلك عن طريق تحديد من له سلطة إصدار أمر الصرف من المخازن والتأكد من أن كل ما يتم صرفه قد تم بناء علي إذن صرف معتمد ممن لهم حق الاعتماد ، وكذلك التحقق من مطابقة الكميات المنصرفة فعلاً مع ما هو مثبت في إذن الصرف .

٢ ـ ب ـ التحقق من الوجود والملكية:

يتم التحقق من وجود عناصر المخزون للتأكد من تطابق الكميات الموجودة

فعلاً مع الأرصدة التي تظهرها الدفاتر. ويتم ذلك عن طريق لجان تشكل لهذا الغرض ينوط لها معاينة الموجود وحصر الكميات الفعلية الموجودة بمخازن الوحدة المحاسبية في تاريخ معين من كل صنف من الأصناف. وعادة ما تمثل ادارة الحسابات في هذه اللجان. كما يحضرها في العادة مندوب لمراقب الحسابات الخارجي المكلف بمراجعة حسابات الوحدة المحاسبية. ويطلق على هذه اللجان لجان الجرد، بالرغم أن مهمة معظمها تقتصر على التحقق من الوجود في غالبية الأحيان. وقد يتم هذا التحقق بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية. أو يتم هذا التحقق مرة واحدة في نهاية الفترة المحاسبية. وفي الحالة الأولى يطلق على نظام الجرد النظام المستمر وفي الحالة الثانية يسمى نظام الجرد الدوري أو الفتري أو السنوي، كما سبق وأوضحنا. وعادة ما يقوم نظام الجرد في الوحدة المحاسبية الواحدة على مزيج من النظامين المستمر والدوري، ويفضل دائماً تطبيق نظام الجرد المستمر على عناصر المخزون قليلة العدد غالية الثمن، أو غالية الثمن سهلة التداول، بينما يفضل اتباع الجرد الدوري في عناصر المخزون كثيرة العدد رخيصة الثمن صعبة التداول.

وسواء كان نظام الجرد مستمراً أو دورياً، فإن الجرد لأغراض التحقق من الوجود والملكية يتم عن طريق تشكيل لجان الجرد. ويصدر مع أمر تشكيل اللجان تحديد دائرة اختصاص كل لجنة من حيث عناصر المخزون المكلفة بجردها والمخازن أو المناطق الجغرافية الواقعة في اختصاصاتها. ويتم التحقق من الوجود عن طريق المعاينة والعد أو الوزن أو القياس على حسب طبيعة عنصر المخزون. وتسجل نتائج هذه المعاينة والعد أو الوزن أو القياس في كشوف تسمى كشوف الجرد لكل عنصر من عناصر المخزون على حدة. وحتى تحقق المعاينة الهدف منها وهو استيضاح سلامة وخصائص الصنف فإن اللجنة عادة ما تضم فنياً متخصصاً في هذه الشؤون. وبعد التحقق من سلامة خصائص الصنف، يتم عد أو وزن أو قياس الموجود منه، وتدوين الكمية في كشوف الجرد. وإذا وجدت كميات غير مطابقة للمواصفات المفروض توافرها، فيجب فصل هذه الكميات عن باقي الكميات السليمة وتدوين ملاحظة توضح حالتها التي هي عليها.

ويجب أن تضم كشوف الجرد لكل صنف كل ما هو مملوك للمنشأة أو الوحدة المحاسبية في تاريخ الجرد بصرف النظر عن الموقع أو الحيازة. فإذا وقعت كمية من صنف معين لدى الغير فإن السند الدال على الملكية لا بد أن يكون سليماً ومستوفياً لجميع الأركان القانونية. كما يلزم التحقق من عدم وجود كميات من المخزون واقعة في حيازة المنشأة أو الغير وغير مملوكة لها، كأن تكون مباعة للعملاء مثلاً.

٣ - طرق تقييم المخزون محاسبياً: .

يقوم التقييم المحاسبي للأصول عموماً على أساس قاعدة التكلفة التاريخية، ومن ثم فكل الطرق المحاسبية للتقييم تشتق من هذه القاعدة رغم ما تنطوي عليه من أوجه قصور جوهرية يتم تناولها في دراسات متقدمة. وتعني قاعدة التكلفة التاريخية أن الأصل يقوم في الدفاتر بثمن الشراء وقت الشراء مضافاً إليه جميع التكاليف اللازمة لتوصيل الأصل لمخازن المنشأة أو الوحدة المحاسبية أو لوضعه في حالة صالحة للاستخدام. وبالنسبة للمخزون تنطوي التكاليف التاريخية على ثمن الشراء إذا كانت الشروط تسليم محل المشترى، وعلى ثمن الشراء والرسوم الجمركية ومصاريف النقل والشحن والتفريغ والتأمين وخلافه من المصاريف حتى يصل المخزون الى مخازن الوحدة.

وإذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد المستمر في كل أو بعض عناصر المخزون فإن تقييم هذه العناصر يحقق غرضين: الأول هو تحديد تكلفة المباع أو المستخدم أو المستنفد من الصنف، والثاني هو تحديد تكلفة المتبقي والذي يمثل المخزون في تاريخ الجرد لأغراض مطابقة كلاهما بما هو موجود بالدفاتر. وبالتالي فإن نظام الجرد المستمر يحقق رقابة مستمرة على تحقيق كل من الهدفين. أما إذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد الدوري، فإن التقييم يهدف إلى تحديد تكلفة ما هو موجود فعلاً على أن تحدد تكلفة المباع أو المستخدم أو المستنفد كمتمم حسابي من واقع المعادلة:

رصيد أول الفترة + صافي المشتريات بتكلفة الوصول للمخازن - رصيد آخر الفترة = تكلفة المباع أو المستخدم أو المستنفد.

ولما كانت الكميات التي تقوم الوحدة المحاسبية بشرائها على مدار الفترة المحاسبية من كل عنصر من عناصر المخزون تكون في العادة متعددة فإن احتمال اختلاف تكلفة الوحدة من كمية الى أخرى في ظل الظروف الاقتصادية المتغيرة يكون كبيراً، ونتيجة لذلك نجد أن طرق تقييم المخزون محاسبياً متعددة، رغم انبثاقها كلها من قاعدة واحدة وهي قاعدة التكلفة التاريخية

وسوف نعرض باختصار وتبسيط لكل من طرق التقييم المحاسبية التالية:

١ ـ طريقة مخزون الأساس	The Base Stock Method
٢ ـ طريقة تمييز التكاليف	The Cost Identification Method
٣ ـ طريقة المتوسط المرجح للتكلفة	Weighted Average Cost Method
٤ ـ طريقة الوارد أولا صادر أولا	First in First out (FIFO)
٥ ـ طريقة الوارد أخيراً صادر أولا	Last in First out (LIFO)

٣ ـ ١ : طريقة مخزون الأساس:

تقوم طريقة مخزون الأساس على افتراض أن الكميات الموجودة من الصنف في آخر الفترة هي من أقدم الكميات التي كانت موجودة خلال الفترة، وبالتالي تكون تكلفتها هي أقدم التكاليف.

فلو فرض مثلاً أن كميات الوارد والمنصرف والرصيد من صنف معين خلال السنة المالية المنتهية في ٣١/١٢/ ٩١ كانت كالآتي:

تاريخ	وارد		صادر	رصيد	
	كمية	سعر الوحدة	كمية	كمية	سعر الوحدة
				٣٢٠	١٠
١/١٥	٢٠٠	١٢		٥٢٠	-
٣/٢٥			١٨٠	٣٤٠	-
٦/٢٦			١٠٠	٢٤٠	
٩/٢٩	٢٠٠	١٤		٤٤٠	
١١/٢٢			١٣٠	٣١٠	
١٢/٣١				٣١٠	

فتؤدي هذه الطريقة الى أن تقوم الكمية الموجودة في ١٩٩١/١٢/٣١، وهي ٣١٠ وحدة على اعتبار أنها من بين وحدات رصيد أول الفترة، وذلك بالرغم من أن هذا الرصيد قد نقص فعلا الى ٢٤٠ وحدة في ٦/٢٦. ويترتب على ذلك أن تكون قيمة مخزون اخر الفترة مساوية لمبلغ ٣١٠٠ جنيه (٣١٠ وحدة × ١٠ جنيه للوحدة)، وتكون تكلفة البضاعة المباعة مساوية [١٠ وحدات × ١٠ جنيه + ٢٠٠ وحدة × ١٢ جنيه + ٢٠٠ وحدة × ١٤ جنيه] = ٥٣٠٠ جنيه. وتؤدي هذه الطريقة الى تخفيض قيمة المخزون في الميزانية عما يجب في ظل ارتفاع الأسعار والعكس في حالة انخفاض الأسعار، كما تتعارض مع التدفق الطبيعي لكميات المخزون على مر الزمن. كما يصعب تطبيقها في ظل نظام الجرد المستمر. وبالرغم من ذلك فيحبذها البعض على اعتبار أنها تؤدي الى مقابلة أكثر سلامة للايرادات بالمصروفات في ظل الارتفاع المستمر للأسعار، لأن تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة سوف تنطوي على تكلفة البضاعة المشتراة خلال الفترة دون رصيد أول الفترة أو جزء منه، والذي تكون تكلفته أقل بالنسبة للأسعار السارية خلال الفترة.

٣ - ٢ : طريقة تميز التكاليف:

تقوم هذه الطريقة على افتراض امكانية تميز تكلفة كل وحدة من الوحدات.

الصادرة من الصنف ومن ثم امكانية تمييز تكلفة كل وحدة من وحدات مخزون آخر الفترة. فلو فرضنا بالمثال بعالية أنه أمكن تمييز الكميات الصادرة ومجموعها ٤١٠ وحدة من اجمالي الكميات المتاحة وهي ٧٢٠ وحدة كالآتي:

في ٣/٢٥ : ١٠٠ وحدة من رصيد أول الفترة و٨٠ وحدة من وارد ١/١٥.
في ٦/٢٦ : ٥٠ وحدة من رصيد أول الفترة و٥٠ وحدة من وارد ١/١٥
في ١١/٢٢ : ٣٠ وحدة من رصيد أول الفترة و١٠٠ وحدة من وارد ٩/٢٩.

فيكون مخزون آخر الفترة مكوناً ومقوماً كالآتي:

من مخزون أول الفترة (٣٢٠ - ١٨٠) × ١٠ = ١٤٠٠ جنيه
من وارد ١/١٥ (٢٠٠ - ١٣٠) × ١٢ = ٨٤٠ جنيه
من وارد ٩/٢٩ (٢٠٠ - ١٠٠) × ١٤ = ١٤٠٠ جنيه
المجموع ٣٦٤٠ جنيه

وتكون تكلفة المبيعات مساوية لمبلغ ٤٧٦٠ جنيه [(١٨٠ × ١٠) + (١٣٠ × ١٢) + (١٠٠ × ١٤)].

ورغم أن هذه الطريقة تبدو أكثر الطرق عدالة لتطبيق قاعدة التكلفة التاريخية، إلا أنه يصعب تطبيقها عملاً في الأصناف كثيرة العدد والمتماثلة التي يصعب التمييز بينها. وهي أقل الطرق شيوعاً في الاستخدام في الحياة العملية. هذا ويمكن استخدام هذه الطريقة في ظل نظام الجرد المستمر.

٣ - ٣ - طريقة المتوسط المرجح للتكلفة :

تقوم هذه الطريقة، بعكس الطريقة السابقة، على افتراض عدم إمكانية تمييز الوحدات وامتزاج التكاليف، بمعنى أنه عندما تضاف كمية جديدة واردة للمخازن الى ما كان موجوداً بها، فإن التكلفة الخاصة بهذه الكمية تمتزج بتكلفة ما كان موجوداً وتعطي متوسطاً موحداً للتكلفة للكمية التي توجد في المخزون في أي لحظة.

وبافتراض بيانات المثال الوارد في البند ٢-١ بعاليه تظهر بطاقة الصنف في ظل نظام المخزون المستمر كالآتي:

مسلسل	تاريخ	وارد			صادر			رصيد		
		كمية	سعر	قيمة	كمية	متوسط التكلفة	قيمة	كمية	متوسط التكلفة	قيمة
			جنيه	جنيه		جنيه	جنيه		جنيه	جنيه
١	١/ ١							٣٢٠	١٠	٣٢٠٠
٢	١/١٥	٢٠٠	١٢	٢٤٠٠				٥٢٠	١٠,٧٧	٥٦٠٠
٣	٣/٢٥				١٨٠	١٠,٧٧	١٩١٨٦٠	٣٤٠	١٠,٧٧	٣٦٨١٤٠
٤	٦/٢٦				١٠٠	١٠,٧٧	١٠٧٧	٢٤٠	١٠,٧٧	٢٦٠٤٤٠
٥	٩/٢٩	٢٠٠	١٤	٢٨٠٠				٤٤٠	١٢,٢٨	٥٤٠٤٤٠
٦	١١/٢٢				١٣٠	١٢,٢٨	١٥٩٦٤	٣١٠	١٢,٢٨	٣٨٠٨
٧	١٢/٣١	٤٠٠	١٣	٥٢٠٠	٤١٠	١١,٢	٤٥٩٢٠٠	٣١٠	١٢,٢٨	٣٨٠٨

ويوضح مجموع خانة الصادر تكلفة البضاعة المباعة (أو تكلفة المواد المستخدمة) خلال الفترة طبقاً لطريقة المتوسط المرجح. كما يوضح السطر الأخير في خانة الرصيد كمية وتكلفة مخزون آخر الفترة طبقاً لنفس الطريقة وكذلك متوسط تكلفة الوحدة لاستخدامه في بداية الفترة التالية.

ويلاحظ أن متوسط التكلفة يتغير ويلزم حسابه عند ورود كميات جديدة للمخازن بأسعار تختلف عن متوسط التكلفة قبل الورود. ففي السطر الثاني مثلاً تم حساب متوسط جديد للتكلفة عندما وردت كمية ٢٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه للوحدة وتم ذلك كالآتي:

$$\frac{\text{قيمة الموجود + قيمة الوارد}}{\text{كمية الموجود + كمية الوارد}} = \frac{٣٢٠٠ + ٢٤٠٠}{٣٢٠ + ٢٠٠} = ١٠,٧٧ \text{ جنيه تقريباً}$$

ويظل هذا المتوسط مستخدماً حتي ترد كمية جديدة . كما في السطر الخامس مثلاً . بسعر يختلف عن هذا المتوسط فيعاد حساب المتوسط بنفس الطريقــة .

وتعتبر طريقة المتوسط المرجح من الطرق الشائعة الإستخدام عملاً . كما أنها طريقة التقويم المتبعة في النظام المحاسبي الموحد في مصر لعناصر المخزون . كما يمكن استخدامها بسهولة في ظل نظام الجرد المستمر .

٣ - ٣ - ٢ - المتوسط المرجح والمخزون الدورى :

كما يمكن إستخدام طريقة المتوسط المرجح في ظل نظام المخزون المستمر فإنها أيضاً يمكن إستخدامها في ظل نظام المخزون الدوري . ذلك حيث يتم حساب متوسط عام للتكلفة لكل الكميات الواردة خلال الفترة المحاسبية والتي كانت موجودة في المخازن في بدايتها . وتكون أسعار الكميات الواردة في تواريخ مختلفة مرجحة بكمياتها . ويتم إيجاد هذا المتوسط في نهاية الفترة المحاسبية حيث يتم علي أساسه حساب تكلفة ما تم بيعه وتكلفة مخزون آخر الفترة .

وتطبيق ذلك علي المثال الوارد في البند ٢ - ١ مع الأستعانة بمعادلة إيجاد المتوسط العام (وهي واردة بالنظام المحاسبي الموحد) . تكون .

$$\text{المتوسط المرجح للتكلفة} = \frac{\text{تكلفة رصيد أول الفترة + تكلفة الوارد خلال الفترة}}{\text{كمية رصيد أول الفترة + كمية الوارد خلال الفترة}}$$

$$= \frac{٣٢٠٠ + ٥٢٠٠}{٣٢٠ + ٤٠٠} = \frac{٨٤٠٠}{٧٢٠} = ١١.٦٦٧ \text{ تقريباً}$$

مليم جـ

ويستخدم هذا المتوسط في تقييم مخزون آخر الفترة البالغ في ذلك المثال ٣١٠ وحدة :

عليـــه

وبالتالي تكون تكلفة مخزون آخر الفترة = ٣١٠ x ١١.٦٦٧ = ٣٦١٦.٦٦٧ تقريباً

وتكون تكلفة البضاعة المباعة = ٤١٠ x ١١.٦٦٧ = ٤٧٨٣.٢٣٣ تقريباً

جملة المتـــاح = ٧٢٠ وحدة تكلفتها ٨٤٠٠.٠٠ جنيه

ومن الواضح أن المتوسط المرجح قد تم حسابه مرة واحدة في نهاية العام عن طريق ترجيح الأسعار بالكميات كالآتي :

مخزون أول الفترة	٣٢٠ x ١٠	= ٣٢٠٠
مشتريات ١٥	٢٠٠ x ١٢	= ٢٤٠٠
مشتريات ٩/٢٩	٢٠٠ x ١٤	= ٢٨٠٠
جملة تكلفة المتاح		٨٤٠٠
عدد وحدات المتاح		٧٢٠

متوسط التكلفة المرجح $\frac{٨٤٠٠}{٧٢٠}$ = ١١.٦٦٧ تقريباً

لاحظ أن تكلفة المخزون قد أنخفضت في ظل المخزون الدوري عنها في ظل المخزون المستمر (وبالتالي فإن تكلفة المبيعات قد أرتفعت) ذلك لأن إتجاه الأسعار صعودي وقد توزعت التكاليف المنخفضة على كل الوحدات المتاحة بما أدى إلي إنخفاض المتوسط العام لأسعار الفترة كلها عن المتوسط المرجح السائد في نهاية الفترة في ظل نظام المخزون المستمر .

٣ - ٤ - طريقة الوارد أولاً صادر أولاً :

تقوم هذه الطريقة علي افتراض أن تدفق التكاليف يجب أن يتمشي مع التدفق الطبيعي لوحدات المخزون عند الصرف من المخازن لأغراض البيع أو الإستخدام . فعند الصرف عادة ما يراعي صرف أقدم الوحدات في المخزون أولاً ويتبقي بالمخازن أحدث الكميات الواردة . وبالتالي يتم تقييم المنصرف علي أساس أنه من أقدم الكميات الموجودة . وبالتالي يسعر في الصرف بأسعار تلك الكميات .

وبتطبيق هذه الطريقة علي البيانات الواردة بعاليه ، نجد أن بطاقة الصنف في حسابات المخازن ، تظهر كالآتي :

مسلسل	تاريخ	وارد			صادر			رصيد		ملاحظات
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	قيمة	
			جنيه	جنيه		جنيه	جنيه		جنيه	
١	١/١							٣٢٠	٣٢٠٠	سعر الوحدة ١٠
٢	١/١٥	٢٠٠	١٢	٢٤٠٠				٥٢٠	٥٦٠٠	١٢×٢٠٠ ١٠×٣٢٠
٣	٣/٢٥				١٨٠	١٠	١٨٠٠	٣٤٠	٣٨٠٠	١٠×١٤٠ ١٢×٢٠٠
٤	٦/٢٦				١٠٠	١٠	١٠٠٠	٢٤٠	٢٨٠٠	١٢×٢٠٠ ١٠× ٤٠
٥	٩/٢٩	٢٠٠	١٤	٢٨٠٠				٤٤٠	٥٦٠٠	١٠× ٤٠ ١٢×٢٠٠+ ١٤×٢٠٠
٦	١١/٢٢				٤٠ ٩٠	١٠ ١٢	١٤٨٠	٣١٠	٤١٢٠	١٢×١١٠ ١٤×٢٠٠
٧	١٢/٣١	٤٠٠		٥٢٠٠	٤١٠		٤٢٨٠	٣١٠	٤١٢٠	

ويلاحظ أن أعداد البطاقة بهذه الطريقة يتم في ظل نظام المخزون المستمر، حيث قومت الكميات الصادرة أولاً بأول على أساس أسعار أقدم الكميات الموجودة. فالكمية المنصرفة في ٣/٢٥، وهي ١٨٠ وحدة اعتبرت من رصيد أول الفترة وقومت على أساس ١٠ جنيه للوحدة، وهي تكلفة الوحدة من رصيد أول الفترة. والكمية المنصرفة يوم ٦/٢٦، وهي ١٠٠ وحدة اعتبرت أنها من رصيد أول الفترة أيضاً، والذي تبقى منه بعد صرفية ٣/٢٥ عدد ١٤٠ وحدة، ويتبقى منه بعد صرفية ٦/٢٦ عدد ٤٠ وحدة. وقد صرفت هذه الوحدات في ١١/٢٢ ثم استكملت الوحدات المطلوبة بعدد ٩٠ وحدة من وارد يوم ١/١٥، والتي قومت بسعر ١٢ جنيه للوحدة. ويتبقى في المخازن في ١٢/٣١، عدد ٣١٠ وحدة، منها

٢٠٠ وحدة تمثل آخر ما ورد للمخازن بسعر ١٤ جنيه للوحدة، والباقي وعدده ١١٠ وحدات اعتبرت من بين الوارد السابق مباشرة (وهو بتاريخ ١/١٥) وقومت بسعر ١٢ جنيه للوحدة.

ويظهر عمود الصادر تكلفة البضاعة المباعة (أو تكلفة المواد المستخدمة) من هذا الصنف، كما يظهر تكلفة رصيد آخر الفترة في السطر الأخير من عمود الرصيد.

أما إذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام المخزون الدوري، فإن تكلفة البضاعة (المباعة أو المواد المستخدمة) تتحدد بالمعادلة التالية:

تكلفة المخزون أول الفترة + تكلفة الوارد خلال الفترة (المشتريات) - تكلفة المخزون آخر الفترة = تكلفة المباع أو المستخدم خلال الفترة.

ولا تتحدد تكلفة المباع أو المستخدم في ظل نظام المخزون الدوري حتى يتم تحديد تكلفة مخزون آخر الفترة. ويتم ذلك بالنسبة للمثال بعاليه كالآتي:

عدد وحدات المخزون اخر الفترة		٣١٠ وحدة
عدد وحدات أخر طلبية واردة		٢٠٠ وحدة
عدد الوحدات من الطلبية الواردة السابقة للأخيرة		١١٠ وحدة
المجموع	٣١٠	
قيمة مخزون آخر الفترة: من آخر طلبية = ٢٠٠ × ١٤ =		٢٨٠٠ جنيه
من الطلبية السابقة = ١١٠ × ١٢ =		١٣٢٠ جنيه
جملة تكلفة مخزون آخر الفترة		٤١٢٠ جنيه

تكلفة المباع (أو المستخدم) = ٣٢٠٠ + (٢٤٠٠ + ٢٨٠٠) - ٤١٢٠ = ٤٢٨٠ جنيه

وتؤدي طريقة الوارد أولاً صادر أولاً الى اظهار مخزون آخر الفترة في الميزانية مقوماً بأقرب الأسعار أو أقرب التكاليف من تاريخ اعداد الميزانية العمومية. بينما تظهر تكلفة البضاعة المبيعة في حساب المتاجرة (أو تكلفة المواد المستخدمة في حساب الانتاج أو التشغيل) مقومة بأقدم الأسعار أو التكاليف. وهذا يؤدي، في ظل اتجاه الأسعار أو التكاليف للارتفاع الى زيادة رقم مجمل الربح عما يظهر في ظل

ي من الطرق الثلاث السابقة. والعكس صحيح طبعاً في ظل اتجاه الأسعار أو تكاليف للانخفاض.

٣٠ – ٥ - طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً:

وتقوم هذه الطريقة على افتراض أن الصرف من المخازن يتم من آخر الكميات الواردة ويقوم بأسعارها. بعكس الطريقة السابقة تماماً. وهي، كطريقة مخزون الأساس تؤدي الى تحقيق مقابلة أفضل للايرادات بالمصروفات في ظل التقلبات في الأسعار.

مسلسل	تاريخ	وارد			صادر			رصيد		ملاحظات
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	قيمة	
			جنيه	جنيه		جنيه	جنيه		جنيه	جنيه
	١/١							٣٢٠	٣٢٠٠	سعر الوحدة ١٠
	١/١٥	٢٠٠	١٢	٢٤٠٠				٥٢٠	٥٦٠٠	١٠×٣٢٠ ١٢×٢٠٠
	٣/٢٥				١٨٠	١٢	٢١٦٠	٣٤٠	٣٤٤٠	١٢× ٢٠ ١٠×٣٢٠
	٦/٢٦				٢٠ ٨٠	١٢ ١٠	١٠٤٠	٢٤٠	٢٤٠٠	١٠×٢٤٠
	٩/٢٩	٢٠٠	١٤	٢٨٠٠				٤٤٠	٥٢٠٠	١٠×٢٤٠ ١٤×٢٠٠
	١١/٢٢				١٣٠	١٤	١٨٢٠	٣١٠	٣٣٨٠	١٠×٢٤٠ ١٤× ٧٠
٧	١٢/٣١	٤٠٠		٥٢٠٠	٤١٠		٥٠٢٠	٣١٠	٣٣٨٠	

وبتطبيق هذه الطريقة على البيانات الواردة بنفس المثال بعاليه، نجد أن بطاقة الصنف للمخزون المستمر كما تظهر في حساب المخازن، تظهر بالصورة الواردة بعاليه.

ويلاحظ أن تكلفة المباع أو المستخدم (عمود الصادر) تقترب كثيراً منها في ظل مخزون الأساس عن أي من الطرق السابقة، كما أن مخزون آخر الفترة (آخر سطر في عمود الرصيد) يقترب كثيراً أيضاً من طريقة مخزون الأساس.

وإذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد الدوري، فإن تطبيق هذه الطريقة على وجه الدقة يتطلب امكانية تمييز وحدات آخر الفترة على حسب مصدرها. فيلاحظ في المثال بعاليه أن من بين ٣١٠ وحدة هي مخزون آخر الفترة، ٢٤٠ وحدة من مخزون أول الفترة، و ٧٠ وحدة من آخر طلبية واردة. وهذا هو السبب في اختلاف هذه الطريقة عن طريق مخزون الأساس. ومتى تم التعرف على مصدر وحدات مخزون آخر الفترة فإنه يمكن تقييمها بتكلفتها وايجاد تكلفة المباع أو المستخدم طبقاً للمعادلة السابق توضيحها في البند الفرعي السابق.

أما إذا لم يمكن تمييز وحدات مخزون آخر الفترة علي وجه الدقة فنه يفترض أنها من وحدات مخزون أول الفترة إذا كانت تكفي وإذا لم تكفي يستكمل من الطلبية التي وردت أولاً. وحيث وحدات مخزون أول الفترة في هذه الحالة ٣٢٠ وحدة ووحدات آخر الفترة ٣١٠ وحدة فيفترض أنها من أول الفترة وتقوم على أساس ٣١٠ × ١٠ = ٣١٠٠ تكلفة مخزون آخر الفترة.

وتكون تكلفة المبيعات ٤١٠ وحدة تبلغ تكلفتها ٥٣٠٠ جنيه.

وبالتالي تكون النتيجة هي نفس نتيجة مخزون الأساس.

٢ - ٦ - مقارنة مبسطة بين أهم طرق التقييم .

تختلف نتائج كل من الطرق الخمس السابقة فيما يتعلق بقيمة المخزون المتبقي في نهاية الفترة وفيما يتعلق بتكلفة البضاعة (أو المواد المستخدمة) عن أي من الطرق الأخري إذا ما حدثت اختلافات في أسعار الكميات المختلفة علي مدار الفترة . بالأضافة إلي اختلاف تكلفة الوحدة من رصيد أول الفترة عن الوحدات المشتراة خلال الفترة . أما إذا بقيت الأسعار (التكاليف) ثابتة علي مر الزمن فإن كل هذه الطرق تؤدي إلي نفس النتيجة . وإذا ما استبعدنا طريقة تمييز التكاليف (حيث التمييز تم عشوائياً) وقمنا بمقارنة نتائج الطرق الأربع الباقية في ظل نظام المخزون المستمر لوجدنا الآتي :

	طريقة مخزون الأساس	المتوسط المرجح	FIFO	LIFO
	جـ	جـ	جـ	جـ
مخزون أول الفترة (٣٢٠ وحدة)	٣٢٠٠	٣٢٠٠	٣٢٠٠	٣٢٠٠
الوارد خلال الفترة (٤٠٠ وحدة)	٥٢٠٠	٥٢٠٠	٥٢٠٠	٥٢٠٠
المتاح خلال الفترة (٧٢٠ وحدة)	٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠
المنصرف خلال الفترة (تكلفة المباع أو المستخدم ٤١٠ وحدة)	٥٣٠٠	٤٥٩٢	٤٢٨٠	٥٠٢٠
مخزون آخر الفترة (٣١٠ وحدة)	٣١٠٠	٣٨٠٨	٤١٢٠	٣٣٨٠
ما كان متاحاً خلال الفترة (٧١٠ وحدة)	٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠

فمن الواضح أنه في ظل ارتفاع الأسعار تؤدي طريقة مخزون الأساس الى أعلى تكلفة للمباع أو المستخدم وأقل تكلفة لمخزون آخر الفترة. ورغم أن ذلك يؤدي الى مقابلة أفضل لايرادات الفترة بتكاليفها، إلا أن المخزون الذي يظهر في الميزانية قد تبتعد تكلفته كثيراً عن تكلفة احلاله في تاريخ الميزانية. فإذا افترضنا أن سعر إحلال المخزون في ١٢/٣١ ما زال ١٤ جنيه للوحدة، فإن قيمة المخزون تكون ٤٣٤٠ جنيه (٣١٠ وحدة × ١٤ جنيه)، وقد أظهرت طريقة مخزون الأساس هذا المخزون بتكلفة قدرها ٣١٠٠ جنيه وتقترب نتائج طريقة LIFO من طريقة مخزون الأساس. أما طريقة FIFO فهي تؤدي في ظل ارتفاع الأسعار الى انخفاض تكلفة المباع أو المستخدم عن باقي الطرق الأربعة، وبالتالي تؤدي الى زيادة مجمل ربح الفترة عن باقي الطرق، وتكون مقابلة الايرادات بالمصروفات في ظلها أقل تفضيلاً عن باقي الطرق، غير أنها في نفس الوقت تظهر مخزون آخر الفترة في الميزانية بأقرب التكاليف التاريخية من سعر الاحلال. أما طريقة المتوسط المرجح فهي تؤدي الى مقابلة أفضل للايرادات بالمصروفات عن طريقة FIFO كما تؤدي الى تقييم لمخزون آخر الفترة أفضل من مخزون الأساس ومن طريقة LIFO.

ويتضح مما تقدم أن لكل من هذه الطرق تأثيرين متضادين أحدهما على تكلفة المباع أو المستخدم والثاني على تكلفة مخزون آخر الفترة. وتؤثر تكلفة المباع أو المستخدم في مجمل الربح ومن ثم صافي الربح، وتؤثر تكلفة مخزون آخر الفترة على مدى سلامة التعبير عن المركز المالي كما تظهره الميزانية العمومية. فإذا كانت احدى هذه الطرق مفضلة في ظل ظروف معينة لتحقيق هدف معين فهي بلا شك سوف تكون أقل تفضيلاً في نفس الظروف عن طرق اخرى لتحقيق أهداف أخرى. وكل ما يمكن قوله في هذا الشأن على هذا المستوى المبدئي من الدراسة أن السبب في هذه التناقضات يرجع الى التزام المحاسبة في مجال الممارسة بقاعدة التكلفة التاريخية، والتي إذا اختلفت على مدار الفترة المحاسبية أدت الى ضرورة الاختيار من بين هذه الطرق والتي لا يمكن تفضيل احداها على الأخرى تحقيقاً لكل الأهداف في ظل أي الظروف.

ونختم هذا البند الفرعي باستكمال المثال السابق بما يوضح أثر هذه الطرق على مجمل الربح ومجمل الأصول. وسوف نفترض أن الرحلة من المخزون في المثال السابق تباع بسعر بيع ثابت على مدار الفترة المحاسبية قدره ١٨ جنيه للوحدة، لتكون قيمة المبيعات في ظل الطرق الأربع = ٤١٠ × ١٨ = ٧٣٨٠ جنيه. ونفترض أيضاً أن مجموع الأصول بخلاف مخزون آخر الفترة بلغت ٤٠٠٠٠ جنيه. ويكون أثر كل من هذه الطرق على الأرباح ومجموع الأصول كالآتي (في ظل المخزون المستمر).

	مخزون الأساس	المتوسط المرجح	FIFO	LIFO
	جـ	جـ	جـ	جـ
المبيعات	٧٣٨٠	٧٣٨٠	٧٣٨٠	٧٣٨٠
تكلفة المبيعات	٥٣٠٠	٤٥٩٢	٤٢٨٠	٥٠٢٠
مجمل الربح	٢٠٨٠	٢٧٨٨	٣١٠٠	٢٣٦٠
مجموع الأصول بخلاف المخزون	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
+ المخزون	٣١٠٠	٣٨٠٨	٤١٢٠	٣٣٨٠
مجموع الأصول	٤٣١٠٠	٤٣٨٠٨	٤٤١٢٠	٤٣٣٨٠

ويلاحظ أن طريقة مخزون الأساس تحقق أقل الأرباح في ظل ارتفاع الأسعار، كما تؤدي الى أقل مجموع للأصول، بينما تؤدي طريقة FIFO الى أقصى الأرباح وأكبر مجموع للأصول في ظل نفس الظروف، كما يلاحظ أن الفرق بين أرباح FIFO وأرباح LIFO مثلاً يبلغ ٧٤٠ جنيه (٣١٠٠ ـ ٢٣٦٠)، كما أن الفرق بين مجموع الأصول المترتبة على اتباعها يبلغ (٤٤١٢٠ ـ ٤٣٣٨٠) ٧٤٠ جنيه أيضاً وذلك بالضرورة لأن نقص الأرباح يؤدي الى نقص ما كان من الممكن أن يوجد من أصول، والعكس.

وعليك بإجراء هذه المقارنات على أساس المخزون الدوري.

٤ - الحيطة والحذر في تقييم المخزون :

يمكن أن يترتب على اتباع قاعدة التكلفة التاريخية في بعض الأحوال أن تزيد تكلفة المخزون آخر الفترة عن القيمة السوقية لهذا المخزون. وينتج ذلك عادة في حالة اتجاه أسعار احلال عناصر المخزون في السوق الى الانخفاض، بصرف النظر عن طريقة المخزون المتبعة. غير أن ذلك في حالة اتجاه الأسعار للانخفاض يكون أكثر وضوحاً في ظل طريقتي الوارد أخيراً صادر أولاً ومخزون الأساس عن الوارد أولاً صادر أولاً والمتوسط المرجح. كما أن بعض عناصر المخزون الراكدة قد تصاب بالقدم على مر الزمن مما يؤدي الى انخفاض أسعار احلالها أو أسعار بيعها عن تكلفتها لظهور بدائل أفضل منها، حتى لو كانت الاتجاهات العامة للأسعار صاعدة.

ويقتضي تطبيق قاعدة الحيطة والحذر في مثل هذه الظروف الخروج على قاعدة التكلفة التاريخية وتقييم عناصر المخزون طبقاً لما يعرف محاسبياً بطريقة (التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل). ويمكن اتباع هذه الطريقة بالتوازي مع أي من الطرق السابق شرحها لأغراض تحديد التكلفة، وتتم المقارنة بين تكلفة كل عنصر أو مجموع عناصر المخزون وسعر الاحلال في السوق (الشراء من السوق) وقت التقييم (كما يمكن اجراء المقارنة بين التكلفة وصافي القيمة البيعية إذا كانت تقل عن سعر الاحلال في السوق).

ولنفرض توضيحاً لهذه الطريقة أن المخزون لدى منشأة النجاح يتكون من

أربعة عناصر، بالوحدات والتكلفة (طبقاً لطريقة FIFO أو LIFO أو المتوسط المرجح أو مخزون الأساس) وسعر الاحلال للوحدة كالآتي:

العنصر	عدد الوحدات	التكلفة	سعر الاحلال للوحدة جنيه	تكلفة الاحلال	التكلفة أو السوق أيهما أقل
أ	٥٠٠	٥٠٠٠	١١	٥٥٠٠	٥٠٠٠
ب	١٠٠٠	٦٥٠٠	٥	٥٠٠٠	٥٠٠٠
جـ	٢٠٠	٢٢٠٠	١٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠
د	٤٥٠	١٣٥٠	٤	١٨٠٠	١٣٥٠
مجموع	-	١٥٠٥٠		١٤٣٠٠	١٣٣٥٠

هذا ويمكن تطبيق طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل باحدى طريقتين:

الأولى: هي اختيار الأقل لكل عنصر من العناصر على حدة بين التكاليف وسعر الاحلال، ويترتب على هذه الطريقة أن تصبح قيمة المخزون في المثال بعاليه مبلغ ١٣٣٥٠ جنيه، بينما تكلفته التاريخية ١٥٠٥٠ جنيه.

والثانية: هي اختيار الأقل من مجموعي التكلفة وتكلفة الاحلال، أي اختيار أقل القيمتين بالنسبة لعناصر المخزون مجتمعة وليس لكل عنصر على حدة، وتصبح قيمة المخزون طبقاً لذلك للمثال بعاليه هي ١٤٣٠٠ جنيه بالمقارنة بتكلفته التاريخية في الدفاتر وهي ١٥٠٥٠ جنيه. ولا شك في أن الطريقة الأولى أكثر حذراً من الطريقة الثانية، ويترتب عليها أقل قيمة ممكنة للمخزون. وقد تعرضت الطريقة بصفة عامة (التكلفة أو السوق أيهما أقل) بكل من طريقتي تطبيقها لكثير من النقد، وخاصة بالنسبة لعناصر المخزون المستهدف استخدامها أو استنفادها في عمليات المشروع وغير المستهدف بيعها بحالتها. ولن نتعرض لهذا الجدل في هذا المقام لمواضع.

ويترتب على اتباع طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل، ويقتضي الأمر

استخدامها بالتوازي مع احدى طرق التكلفة السابقة، ضرورة تكوين مخصص بالفرق بين التكلفة التاريخية وتكلفة الاحلال للعناصر بصفة مجتمعة، أو التكلفة أو السوق أيهما أقل لكل عنصر بصفة مستقلة. وفي الحالة الأولى يلزم تكوين مخصص للمثال بعاليه بمبلغ ٧٥٠ جنيه(١٥٠٥٠ـ ١٤٣٠٠)، ويتم ذلك بقيد مماثل لما يلي:

٧٥٠		من حـ/خسائر انخفاض أسعار المخزون المحتملة
	٧٥٠	الى حـ/مخصص انخفاض أسعار المخزون

ويقفل حساب الخسائر في حساب الأرباح والخسائر، ويظهر حساب المخصص مطروحاً طرحاً شكلياً من حساب المخزون في الميزانية.

أما في حالة اختيار الأقل بين سعر الاحلال والتكلفة لكل عنصر بصفة مستقلة فيكون المخصص بمبلغ ١٧٠٠ جنيه (١٥٠٥٠ ـ ١٣٣٥٠). ويجري بهذا الفرق قيد مماثل للقيد بعاليه ويعالج طرفيه نفس المعالجة.

٥ - التسويات الجردية المتعلقة بالمخزون :

يمكننا أن نميز بين نوعين من التسويات الخاصة بالمخزون في نهاية الفترة المحاسبية أو خلالها، النوع الأول وينبثق من نظام الجرد المتبع، والثاني ينتج عن نتائج الجرد الفعلي بصرف النظر عن نظام الجرد المتبع. فإذا كانت المنشأة تتبع نظام المخزون المستمر ومن ثم الجرد المستمر، فإن تكلفة البضاعة المباعة أو تكلفة المواد أو الخامات المستخدمة تكون قد تحددت بصفة مستمرة على مدار الفترة، كما أن حساب المخزون في الدفاتر يظهر ما يجب أن يكون موجوداً في المخازن في نهاية الفترة، أما إذا كانت المنشأة تتبع نظام المخزون والجرد الدوري، فإن تكلفة البضاعة المباعة أو المواد والخامات المستخدمة لا تحدد إلا عند الجرد والتعرف على مقدار الموجود آخر الفترة من المخزون، ويلزم في هذه الحالة اجراء قيود التسوية اللازمة لتحديد تكلفة المباع أو المستخدم كما سبق وعرضناها في الفصل الثامن. وذلك بتوسيط حساب لتكلفة البضاعة المباعة (أو تكلفة المواد أو الخامات المستخدمة) يتم فتحه لهذا الغرض في نهاية الفترة المحاسبية. ويتم إثبات مخزون آخر الفترة عندما يتحدد من واقع الجرد الفعلي بجعل حساب

المخزون مديناً وحساب تكلفة البضاعة المباعة (أو المواد أو الخامات المستخدمة) دائناً، بعد اقفال حسابات المخزون أول الفترة والمشتريات ومردوداتها ومسموحاتها ومصاريف النقل للداخل والخصم المكتسب فيه (في حـ/تكلفة البضاعة المباعة أو ما يحل محله).

أما النوع الثاني من التسويات فهو ينتج عن نتائج الجرد الفعلي بمراحله من تحقق من وجود وملكية وقيمة بصرف النظر عن كونه جرداً مستمراً أو دورياً. فعادة ما تسفر نتائج الجرد عن عجز أو زيادة في كمية أو في قيمة بعض عناصر المخزون. ويلزم في ظل هذه الأوضاع أن يقتصر ما يظهر من مخزون في الميزانية على ما يوجد في مخازن المنشأة من ممتلكاتها فعلاً، أو ما يوجد لدى الغير لحسابها ومن ممتلكاتها فعلاً، بصرف النظر عما تظهره الدفاتر من أرصدة. ويلزم في هذا الصدد التمييز بين العجز أو الزيادة المسموح بها والتي تقتضيها طبيعة عناصر المخزون أو طريقة تداولها، والعجز والزيادة غير المسموح بها والتي عادة ما تنتج عن إهمال أو خطأ أو سرقة أو ضياع، ويلزم تقصي أسباب الأخيرة وتحديد المسؤول عنها قبل تسويتها، أما الأولى فيتم تسويتها بالضرورة.

وعادة ما يحمل العجز المسموح به على تكلفة المباع أو المستخدم كما تخصم الزيادة المسموح بها من هذه التكلفة. أما العجز غير المسموح به فيجعل المسؤول عنه مديناً بقيمته حتى يتم البت فيه، وإذا كان العجز ناتجاً عن ظروف طارئة أو قهرية لا يمكن التحكم فيها فيلزم تسويته، أما الزيادة غير المسموح بها فإنها عادة ما تكون ناتجة عن خطأ يلزم تصحيحه.

ولنفرض مثلاً توضيحياً لهذه الاجراءات أن نتائج الجرد الفعلي لمخازن منشأة النجاح لانتاج وتجارة الورق، لعناصر المخزون المستمر وعناصر المخزون الدوري قد سفرت عن الآتي:

رقم العنصر	نوع	نظام الجرد	نتيجة الجرد والمستندة	تاريخ الجرد
١٢٣	رجت	مستمر	عجز مسموح به ١٨ ك تكلفتها ١٩٨ جنيه	١/٢٣
٢٣٥	لب	دوري	عجز غير مسموح به ٤٧ باتة متعفنة للاهمال ولفت نظر أمين المخزن، تكلفتها ٤٧٠٠ جنيه.	١٢/٣١
٥١٠	سيور	مستمر	زيادة ٥٤ متر تكلفتها ٥٤٠ جنيه، اذن صرف ١٣٤ في ٧/١٢ سجل في الدفاتر ولم يصرف حيث تم اصلاح السير القديم.	٧/١٢
١٢٣	رجينة	مستمر	زيادة مسموح بها ٧ ك تكلفتها ٧٧ جنيه	٤/٢٢
٤٠١	ورق	مستمر	عجز مسموح به ٢٥ طن تكلفتها ١٢٥٠ جنيه، دشت.	٦/٢٥

وتستدعي هذه النتائج ضرورة اجراء قيود التسوية التالية:

في ١/٢٣:

١٩٨ من حـ/تكلفة المواد المستخدمة

١٩٨ الى حـ/مخازن المواد ـ رجينة

تسوية عجز مخازن الرجينة نتيجة الجرد المفاجيء يوم ١/٢٣.

في ٤/٢٢:

٧٧ من حـ/مخازن المواد ـ رجينة

٧٧ الى حـ/تكلفة المواد المستخدمة

تسوية زيادة مخازن الرجينة نتيجة الجرد المفاجيء يوم ٤/٢٢.

في ٦/٢٥:

١٢٥٠ من حـ/تكلفة البضاعة المباعة ـ ورق

١٢٥٠ الى حـ/مخازن البضاعة ـ ورق

إثبات عجز مخزون الورق بالدشت نتيجة الجرد المفاجيء يوم ٦/٢٥.

١٢/٣١ :

٥٤٠		من حـ/مخزون المهمات - سيور
	٥٤٠	الى حـ/تكلفة المهمات المستخدمة
		تصحيح الخطأ في إثبات اذن الصرف رقم ١٣٤ في ٧/١٢ الذي لم يصرف .

٤٧٠٠		من حـ/خسائر تلف المخزون
	٤٧٠٠	الى حـ/مخزون المواد - لب
		إثبات تلف ٤٧ بالة لب المكتشفة في الجرد الدوري في ١٢/٣١ .

هذا ويراعى أن القيد الأخير (الخاص بتسوية اللب) يجب أن يراعى عند تحديد رصيد اللب في المخازن آخر الفترة في ظل المخزون الدوري . فاذا وجد أن تكلفة اللب الموجود فعلا بخلاف التالف تبلغ ١٤١٩٠٠ جنيه، فإن القيد المثبت للمخزون اخر الفترة والمؤدي الى تسوية تكلفة البضاعة المباعة يجب أن يكون مبلغ ١٤٦٦٠٠ جنيه، حتى لا تتحمل تكلفة البضاعة المباعة بقيمة التالف، ثم باجراء القيد بعاليه تنخفض قيمة المخزون الى ما هو موجود فعلا بخلاف التالف

أســـئلة وتمـــارين

الفصـــل السادس

أولاً : الأســـــئلة :

١ - ما هو المقصود بالجرد فيما يختص بعناصر المخزون ، وهل يختلف جرد المخزون الدوري عن جرد المخزون المستمر ؟

٢ - من أهم المبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً هو ضرورة المقابلة السليمة لإيرادات الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات . فما هي أفضل طرق تقييم المخزون لهذا الغرض وماذا يترتب عليها فيما يختص بإظهار المركز المالي في صورة صادقة . قم بترتيب طرق تقييم المخزون التي درستها تنازلياً من حيث أفضليتها في تحقيق كل من الغرضين .

٣ - لماذا تعتبر المصروفات المقدمة من الأصول غير النقدية بينما تعتبر الإيرادات المستحقة من الأصول النقدية .

٤ - برر فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور لكل عبارة لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواباً من وجهة نظرك .

(أ) تؤدي المغالاة في تقييم مخزون آخر لفترة إلي زيادة تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم إنخفاض مجمل الربح وصافي الربح .

(ب) في ظل نظام المخزون المستمر لا يلزم القيام بالجرد الفعلي لعناصر المخزون المختلفة حيث يتطابق الرصيد الدفتري مع ما هو موجود في المخازن تلقائياً .

(جـ) في ظل التكلفة التاريخية يلزم أن يظهر المخزون في الميزانية بسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل

(د) تتفق طريقة مخزون الأساس مع نظام المخزون المستمر بينما لا تتفق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً مع تطبيق هذا النظام .

(هـ) تؤدي طريقة الوارد أولاً صادر أولاً إلي زيادة الأرباح في ظل إرتفاع الأسعار وإلي إنخفاض الأرباح في ظل إنخفاض الأسعار .

(و) تؤدي طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً إلي إظهار المخزون بأكبر من تكلفته التي يمكن إحلاله بها من السوق في تاريخ الميزانية بصرف النظر عن إتجاهات الأسعار .

٥ - أختر الإجابة الصحيحة من الإجابات المعطاه لكل حالة من الحالات مع سياق المبررات الكافية لتوضيح صحة أو خطأ كل من الإجابات المعطاه.

الحالة ١ :

بلغ مخزون أول الفترة من الصنف س١ ٢٠٠٠ وحدة متوسط تكلفة الوحدة ١٠ جنيه وبلغت تكلفة صافي المشتريات عن الفترة ٢٧٠٠٠ جنيه تمثل تكلفة ٢٥٠٠ وحدة وهي تتضمن آخر طلبية من الصنف ومقدارها ٢٠٠٠ وحدة بمتوسط تكلفة يبلغ ١٢ جنيه للوحدة . وعند الجرد في نهاية الفترة وجد أن الكمية الباقية في المخازن من س١ تبلغ ٢٥٠٠ وحدة . ويترتب علي ذلك .

( ) إذا تم تقييم المخزون طبقاً لطريقة الوارد أولا صادر أولا فإن قيمة آخر الفترة سوف تبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه في ظل نظام المخزون الدوري .

(ب) لا يمكن إتباع أي من طرق التقييم علي أساس مستمر في ظل البيانات المعطـاه .

(جـ) تبلغ البضاعة المباعة في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولا مبلغ ٢٧٥٠٠٠ جنيه وهي تزيد عن مثيلتها في طريقة الوارد أولا صادر أولا بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم (هـ) شيء بخلاف ما تقدم .

الحـالة ٢ :

إذا بلغ مجمل الربح في ظل طريقة الوارد أولا صادر أولا ٢٥٤٠٠٠ جنيه وكان إتجاه الأسعار صعودياً بينما إنخفضت قيمة مخزون آخر الفترة في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولا عنها في ظل طريقة الوارد أولا صادر أولا بمقدار ٤٠٠٠ جنيه . وكانت تكلفة البضاعة المتاحة ٤٢٠٠٠٠ تمثل تكلفة ٤٠٠٠ وحدة تبقي منها في نهاية العام ١٠٠٠ وحدة ، فإن :

(أ) لابد وأن يكون مخزون آخر الفترة في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولا مقوماً بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

(ب) يقل مجمل الربح في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولا عن مثيله في ظل الوارد صادر أولاً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه .

(جـ) تكون تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة الوارد أولا صادر أولا ١٧٨٠٠٠ جنيه وفي ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولا ١٨٢٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) شيء بخلاف ما تقدم .

الحـــــالة ٣ :

إذا بلغ مخزون أول الفترة من مادة معينة مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تمثل تكلفة ٢٠٠٠ وحدة وبلغت مجموع تكلفة صافي المشتريات خلال العام ٦٤٠٠٠٠ جنيه تمثل تكلفة ٢٠٠٠٠ وحدة وبقي في نهاية العام ١٢٠٠ وحدة . ويترتب على ذلك .

(أ) أن تكلفة مخزون آخر الفترة في ظل مخزون الأساس تبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه وتبلغ تكلفة المبيعات ٦٥٥٠٠٠ جنيه .

(ب) لا تختلف نتائج طريقة مخزون الأساس مع نتائج الوارد أخيرا صادر أولا في ظل المخزون الدوري .

(جـ) لا شك في أن مخزون آخر الفترة في ظل الوارد أولا صادر أولا سوف يبلغ ٤٨٠٠٠ جنيه وتكون تكلفة المبيعات ٦٥٢٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم .

الحـــــالة ٤ :

إذا كان إتجاه أسعار المخزون هبوطياً (بمعنى أن متوسط سعر الوحدة ينخفض في الطلبيات المتتالية) فإن .

(أ) يزيد مجمل ربح الوارد أخيراً صـــادر أولا عن مجمل ربـــح الوارد أولا صادر أولا .

(ب) يقل مجمل ربح المتوسط المرجح عن الوارد أولا صادر أولا ويزيد عن الوارد أخيراً صادر أولا .

(جـ) يقل مخزون آخر الفترة في ظل المتوسط المرجح عن الوارد أخيراً صادر أولا ويزيد عن الوارد أولا صادر أولا .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (جـ) شيء بخلاف ما تقدم .

المسـألة ٥ :

إذا كان سعر إحلال مخزون آخر الفترة بالمثل من السوق في تاريخ إعداد الميزانية يقل عن التكلفة بمقدار ٥٠٠٠ جنيه بالنسبة للصنف س١ ويزيد عن التكلفة بمقدار ٣٠٠٠ جنيه للصنف س٢ ويعادل التكلفة للصنف س٣ . ويترتب علي ذلك أنه تطبيقاً لعرف الحيطة والحذر .

( ) يتكون مخصص لفروق تقويم المخزون بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه يطرح من رصيد المخزون في الميزانية .

( ) يمكن أن يتكون المخصص بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه فقط وهو في هذه الحالة يكون أقرب من مبدأ التكلفة التاريخية عما إذا تكون بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه .

(جـ) مادامت المنشأة مستمرة في عملياتها فانه لا يصبح من الضروري تكوين مخصص لفروق تقو المخزون .

( ) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) شيء بخلاف ما تقدم .

المسـألة ٦ :

إذا زاد رصيد المخزون بالتكلفة في الميزانية في ظل طريقة الوارد أولاصادرأولا عن نفس الرصيد إذا تم تقويمه بطريقة المتوسط المرجح ، وزاد الرصيد في ظل طريقة المتوسط المرجح بالتكلفة عنه في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولا التي تساوي رصيدها مع طريقة مخزون الأساس . فإن هذا يعني .

(أ) إتجاه الأسعار يكون صعودي بالضرورة وإذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون المستمر فإن مخزون آخر الفترة يكون من مخزون أول الفترة فعلاً

في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولا .

(ب) يزيد مجمل ربح الوارد أولاصادر أولا عن مجمل ربح المتوسط المرجح والذي يزيد بدوره عن مجمل ربح الوارد أخيراً صادر أولا وبالمثل مخزون الأســاس .

(جـ) إذا أتجهت الأسعار للهبوط في الفترة التالية قد يكون من اللازم تكوين مخصص لهبوط الأسعار في ظل طريقة الوارد أولا صــادر أولا دون ســواها .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (ر) شيء بخلاف ما تقدم.

الحــــالة ٧ :

إذا زادت جملة تكلفة الصادر في ظل نظام المخزون المستمر في ظل إتباع طريقة معينة عن نفس الجملة في ظل إتباع طريقة أخري فإن هذا يعني .

(أ) أن إتجاه الأسعار صعودي وأن جملة التكلفة المرتفعة تنتج عن طريقة الوارد أخيراً صادر أولا بينما الجملة المنخفضة قد تكون نتيجة إتباع المتوسط المرجح أو الوارد أولا صادر أولا .

(ب) إذا كان إتجاه الأسعار هبوطي فإن هذا يعني أن الجملة المرتفعة تكون في ظل طريقة الوارد أولاصادر أولا بينما الجملة المنخفضة تكون في ظل المتوسط المرجح أو الوارد أخيراً صادر أولا .

(جـ) إذا زادت تكلفة الصادر في طريقة معينة فإن تكلفة مخزون آخر الفترة الخاص بها يكون أقل .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (ر) شيء بخلاف ما تقدم .

الحـــــــالة ٨ :

إذا نفد المخزون من صنف معين خلال العام ثم تراكم بعد ذلك حتي تواجد منه ما يزيد عن عدد وحدات بداية العام فلنه سوف يترتب علي ذلك .

(أ) إختلاف قيمة مخزون آخر الفترة في ظل طريقة الوارد أولا صادر أولا في ظل نظام المخزون الدوري عن تلك القيمة في ظل نظام المخزون المستمر.

(ب) إتفاق قيمة الوارد أخيراً صادر أولا في ظل المخزون الدوري مع قيمة مخزون الأســاس وإختلاف كلاهما عن قيمة المخزون في ظل نظــام المخزون المستمر .

(جـ) لن تختلف قيمة المخزون في ظل المتوسط المرجح سواء كان النظام المتبع دورياً أو مستمراً .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) شيء بخلاف ما تقدم .

الحـــــــالة ٩ :

إذا زاد صافي المشتريات عن تكلفة البضاعة المباعة بمبلغ ٥٠٠٠ في ظل الوارد أولا صادر أولا . فلنه يترتب علي ذلك إذا كان إتجاه الأسعار صعودياً .

(أ) إنخفاض الفرق بين تكلفة البضاعة الباعة وربما تلاشيه أو إنعكاسه في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولا .

(ب) يكون مخزون آخر الفترة أكبر من مخزون أول الفترة في ظل طريقة المتوسط المرجـــح .

(جـ) تزيد تكلفة البضاعة المباعة عن صافي تكلفة المشتريات في ظل طريقة مخزون الأساس .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) شيء بخلاف ما تقدم .

المســـألة ١٠ :

يؤدي تطبيق عرف الحيطة والحذر إلي الخروج علي مبدأ التكلفة التاريخية ومن ثم :

(أ) يصبح من غير الممكن تطبيق مبدأ المقابلة السليمـــة للإيرادات بالمصروفات .

(ب) يظهر المخزون في الميزانية بأقل من تكلفته الحقيقية ومن ثم تنخفض الأرباح.

(جـ) لا يلزم إتباع أي من طرق تقييم المخزون مادام ما يؤخذ به هو التكلفة أو السوق أيهما أقل .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) لا شيء مما تقدم .

ثانياً التمـــــــارين :

التمرين الأول :

بدأت شركة السمر التجارية في ٩١/١/١ بمخزون من السلعة س١ يبلغ ١٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ٣ر٥ جنيه . وفي خلال العام بلغت المشتريات ما يلي : في ١/٥ : ٣٠٠ وحدة بسعر الواحدة ٥.١ جنيه ، في ٤/٢١ : ٢٠٠ وحدة بسعر ٥ جنيه للوحدة ، في ١٠/٢٥ : ٣٠٠ وحدة بسعر ٦.٥ جنيه للوحدة ، في ١٢,٩ : ٢٠٠ وحدة بسعر ٦.١ جنيه للوحدة . كما بلغت المردودات ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٠/٢٥ ، و١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/٩ . فإذا علمت أن ما تبقي في المخازن في ١٦/٣١ يبلغ ٣٠٠ وحدة منها ١٠٠ وحدة من مشتريات ٤/٢١ .

١٠٠ وحدة من مشتريات ١٠/٢٥ ، ١٠٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/٩ .

فالمطلوب : حساب تكلفة مخزون آخر الفترة وتكلفة المبيعات من السلعة س١ في ظل كل من الطرق التالية : (١) طريقة تخصيص أو تمييز التكاليف ، (٢) طريقة FIFO ، (٣) طريقة LIFO ، (٤) طريقة المتوسط المرجح .

التمرين الثانى :

تقوم منشأة الأمل بالاتجار في منتج واحد تبيع الوحدة منه للمستهلك بسعر ١٠ جنيه . وقد قامت المنشأة خلال السنة المالية المنتهية في ٩١/١٢/٣١ ببيع ٨٨٠٠ وحدة ، حيث تبلغ مصاريف البيع والتوزيع مبلغ جنيه واحد للوحدة وفيما يلي بيانات مخزون هذا المنتج عن السنة :

بيـــــــان	وحـدات	تكلفة الوحدة
مخزون ١/١	١٠٠٠	٥.٦ جنيه
مشتريات في ٢/٧	١٠٠٠	٦ جنيه
مشتريات في ٥/٢٢	٥٠٠٠	٦.٤ جنيه
مشتريات في ٥/٢٧	١٠٠٠	٦.٤ جنيه
مشتريات في ٩/٢٥	٣٠٠٠	٦.٦ جنيه
مشتريات في ١١/٣٠	١٥٠٠	٧ جنيه
مردودات في ١٢/٣	٥٠٠	٧ جنيه

وقد وجد عند الجرد في ١٢/٣١ أن عدد الوحدات الموجودة في المخزون فعلاً هي ١١٦٠ وحدة . وتتبع المنشأة سياسة جعل أمين المخازن مسؤولاً عن أي عجز بالتكلفـة .

المطلوب : إجراء قيود التسوية اللازمة في ١٩٩١/١٢/٣١ لتحديد تكلفة المبيعات ورصيد مخزون آخر الفترة ، وإعداد حساب المتاجرة عن الفترة في ظل كل من الطرق التاليـــة : طريقة FIFO ، طريقة LIFO ، طريقة المتوسط المرجح .

الفصــــل الســابـع

جرد الأصول غير النقدية

جرد الأصول الملموسة طويلة الأجل

١ - مقدمة : التعاريف وخطة الفصل :

الأصول الملموسة طويلة الأجل هي مجموعة الموارد الإقتصادية التي لها كيان مادي ملموس والتي تحصل عليها الوحدة المحاسبية بغرض استخدامها في أنشطتها المختلفة وليس بغرض الاتجار فيها والتي تمتد فترة تأديتها للخدمة أو المنفعة لعدد من السنوات . ومن أمثلة هذه الأصول الأراضي ، المباني ، الآلات والمعدات ، وسائل النقل والانتقال ، والأثاث والتجهيزات ، ..... الخ [1] .

ويلاحظ في هذا التعريف أن شرط استخدام الأصل في الأنشطة التي تقوم بها الوحدة المحاسبية يعد عاملاً جوهرياً في تبويب الأصل في الميزانية . وبناء علي ذلك فإن الأراضي المستخدمة في أنشطة الوحدة المحاسبية تدرج في الميزانية تحت بند الأراضي ، أما الأراضي غير المستخدمة والتي تحتفظ بها الوحدة المحاسبية بغرض إعادة بيعها عند إرتفاع قيمتها السوقية أو التي تحصل عليها الوحدة المحاسبية بغرض إقامة مبني عليها في المستقبل تدرج في الميزانية تحت بند الإستثمارات طويلة الأجل أو أصول أخري . كذلك فإن الغرض من الحصول علي الأصل يؤثر علي تبويبه في الميزانية حيث أن ما يعتبر أصلاً

---

(١) سبق وأن أطلقنا علي هذه الأصول في الفصول السابقة الأصول الثابتة .

طويل الأجل بالنسبة لوحدة محاسبية معينة قد يعتبر أصلاً قصير الأجل بالنسبة لوحدة محاسبية أخري . وبناء عليه ، فإن آلات الطباعة بالنسبة لمنشأة تقوم بالإتجار في آلات الطباعة يتم تبويبها في الميزانية كمخزون ضمن الأصول المتداولة . أما بالنسبة للمطبعة التي تحصل عليها بغرض استخدامها في عملية الطباعة ، فإن آلات الطباعة تبوب في الميزانية ضمن الآلات والمعدات بإعتبارها أصول طويلة الأجل .

وأخيراً ، فإنه على الرغم من عدم وجود حد أدنى قاطع لطول الفترة الزمنية التى يتم فيها الإحتفاظ بالأصل واستخدامة فى أنشطة الوحدة المحاسبية حتى يتم تبويبه بالميزانية كأصل طويل الأجل ، فإن المعيار الشائع الاستخدام يقوم على أن الأصل يجب أن يكون قادراً على أداء خدمات متكررة لمدة تزيد عن سنة حتي ولو لم يستخدم الأصل بانتظام خلال تلك المدة [1] . وبناء على ذلك تعتبر المولدات الكهربائية التى تستخدم أوقات الطوارىء فى حالة إنقطاع التيار الكهرباني من عناصر الأصول طويلة الأجل .

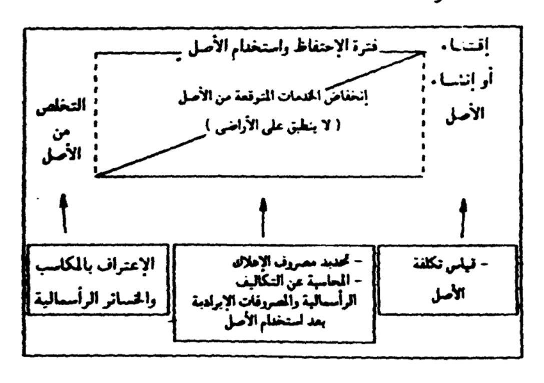
وتنفرد الأراضي بين عناصر الأصول الملموسة طويلة الأجل بأن حياتها الإنتاجية غير محددة بعدد معين من السنوات ولذلك فهي لا تخضع للإهلاك وتظهر بالميزانية بتكلفتها التاريخية . أما الأصول الملموسة طويلة الأجل الأخري فتظهر في الميزانية بالتكليفة التاريخية مطروحاً منها مجمع إهلاك ما أنقضي من عمرها الإنتاجي نتيجة إستخدام الأصل في العمليات الإنتاجية ونتيجة للتقادم الزمني .

---

(1) Needles, B. et al., " Principles cf Accounting " 3rd edition Houghton Miffiin Compny, Dallas TX, 1987 , P. 442

وعادة ما يسهل التحقق من وجود وملكية الأصول الملموسة طويلة الأجل ومطابقة كميات الموجود منها مع ما هو مدرج بالسجلات ، وتكمن مشكلة هذه الأصول في تقييمها ، أي تحديد القيمة الملائمة لها أو للخدمات والمنافع التي ما زالت كامنة فيها في تاريخ الميزانية العمومية . إلا أن الالتزام بقاعدة التكلفة التاريخية بشأن تقييم هذه الأصول قد أدي إلي تبسيط هذه المشكلة كثيراً وأدي في نفس الوقت إلي عدم واقعية حلولها المحاسبية . وبالرغم من ذلك فسوف نلتزم علي هذا المستوي المبدئي للدراسة بقاعدة التكلفة التاريخية ، لأنها مازالت الشائعة التطبيق عملاً [١] .

ويبين الشكل التالى ملخصا للمشاكل المحاسبية المرتبطة بعناصر هذه الأصول [٢] :



---

(١) الدكتور عبد الحي مرعي ، أصول المحاسبة المالية ، مؤسسة شباب الجامعة -الإسكندرية - ١٩٨٦ ، ص ٥٥٩ .

(2) Walgenbach P. et al. " Principles of Accounting " 5 th edition, Harcourt Brace Jovanovich Inc., Fl., 1990, p.352 . المصدر

يوضح هذا الشكل أن مشاكل القياس تبدأ بتحديد تكلفة إقتناء أو إنشاء الأصل المعين وتهيئته للاستخدام في أنشطة المنشأة . وخلال فترة إستخدام الأصول ذات الحياة الإنتاجية المحددة ، فإنه من الضروري تحديد مصروف الإهلاك الذي يجب أن يقابل مع إيرادات الفترة المحاسبية المعينة . كذلك فإنه من الضروري التفرقة بين مصروفات الصيانة والإصلاح العادية للأصل وبين التكاليف تؤدي إلي زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل أو تحسين كفائته عما كانت عليه أو التي تطيل من عمره الإنتاجي عما كان مقدراً من قبل . وأخيراً ، فإنه عند التخلص من الأصل سواء بالبيع أو المبادلة أو التخريد يجب قياس المكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناشئة عن ذلك .

٢ - قياس تكلفة الاقتناء أو الإنشاء :

سبق الإشارة الي أن الأراضي والمباني والمعدات والتركيبات تظهر في الميزانية العمومية بالتكلفة التاريخية،أي التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول عليها أو إنشائها وتهيئتها للإستخدام فى أنشطه المنشأة . ويعتبر قياس التكلفة التاريخية غاية فى الأهمية حيث تعتمد عليه المحاسبة عن هذه الأصول فى الفترات المحاسبية المستقبله تمشيا مع إفتراض إستمرار الوحدة المحاسبية . وعلى الرغم من أن التكلفة التاريخية هى مقياس معقول لقيمة الأصول فى تاريخ إقتنائها أو إنشائها . إلا أن الإلتزام بها عند إعداد القوائم المالية يترتب عليه أن لا تعكس السجلات المحاسبية أى تغيرات مستقبلة فى القيمة السوقية للأصول والتى قد تنشأ عن التغيرات فى المستويات العامة أو الخاصة للأسعار .

ويتم قياس تكلفة إقتناء الأراضي والمباني والمعدات والتركيبات علي أساس جميع التكاليف الضرورية للحصول علي الأصل وتهيئته في الوضع الذي يمكن من إستخدامه في أنشطة الوحدة المحاسبية . ويقصد بالتكاليف الضرورية في هذا الشأن ألا تكون ناشئة عن إهمال أو عدم كفاءة أو عدم الإلتزام بالقوانين الوضعية . فاذا حدث تلف غير عادي لأحدي الآلات المشتراه أثناء عملية النقل أو التركيب فإن تكلفة إصلاح ذلك التلف تعتبر غير ضرورية في الأحوال العادية ، لذلك يجب ألا تدرج ضمن تكلفة الآلة . ويطلق علي جميع بنود التكاليف التي تندرج في تكلفة الأصل بالتكاليف الرأسمالية والتي يجعل حساب الأصل المختص مديناً بقيمتها [1] .

وتختلف إجراءات تحديد تكلفة الأصول في حالة الشراء عنها في حالة الإنشاء بواسطة المنشأة . وحتي في حالة الشراء تختلف إجراءات تحديد تكلفة الأصول المشتراة فرادي عنها في حالة شراء عدة أصول مقابل مبلغ إجمالي . وسوف نناقش كل من هذه الحالات علي النحو الوارد فيما بعد .

٢ - ١ - قياس تكلفة الأصول المشتراة فرادي :

من السهل قياس تكلفة الأصول المشتراة فرادي نقداً . ويرجع السبب في ذلك إلي أن التكلفة سوف تشمل صافي المبلغ النقدي المدفوع في سبيل شراء الأصل المعين بالإضافة إلي كافة التكاليف اللازمة لتملك الأصل وتهيئته للإستخدام في أنشطة

---

(١) لا تقتصر التكاليف الرأسمالية علي التكلفة الخاصة بإقتناء أو إنشاء الأصل وتجهيزة للإستخدام بل تمتد لتشمل تكاليف ما بعد الإستخدام من تكاليف تحسين وإضافة وإصلاحات غير عادية والتي سوف نعرضها بشيء من التفصيل في هذا الفصل .

الوحدة المحاسبية . أما في حالة شراء الأصول بالأجل فإن الفوائد المدينة التي تتحملها المنشأة لا تدرج ضمن تكلفة الأصل بل تعتبر مصروف تمويلي يحمل علي الحساب الختامي حيث يتم مقابلتها مع إيرادات الفترة المحاسبية المعينة . وسوف نوضح في السطور التالية كيفية تحديد تكلفة الأصول سواء المشتراة جديدة أو مستعجلة .

الأراضي :

عند شراء أراضي لإستخدامها في أنشطة المنشأة فإن تكلفة الأراضي تشمل ثمن الشراء بالإضافة إلي العديد من التكاليف الأخري مثل السمسرة المتعلقة بعملية الشراء ، أتعاب المحاماة وروسوم التسجيل المدفوعة بواسطة المشتري ، ونفقات تقييم الأراضي . وتحمل هذه التكـاليف علي حسـاب الأراضي بإعتبـارها تكاليف رأسماليـة .

وفي الحالات التي يتم فيها شراء قطعة أرض مقام عليها مبني قديم لن تستخدمه المنشأة في أنشطتها فإن تكلفة الأراضي تشتمل علي ثمن الشراء وكافة التكاليف الأخري اللازمة لتملك الأرض وتجهيزها للإستخدام بالإضافة إلي أي تكاليف لإزالة المبني القديم علي أن يخصم من ذلك أي مبالغ محصلة من بيع الأنقـاض .

مثال (١) :

إفتراض أن منشأة بسام إشترت قطعة أرض مقام عليها مبني قديم لن يتم إستخدامه في أنشطة المنشأة ، وقد بلغ صافي ثمن الشراء ٦٨٠٠٠٠ جنيه ، وقد بلغت سمسرة الشراء ٢٤٠٠٠ جنيه ، أتعاب محاماه ورسوم تسجيل ٨٠٠٠ جنيه ، وقد بلغت نفقات إزالة المبني القديم ٢٠٠٠٠ جنيه ، وقد حصلت المنشأة علي مبلغ ١٦٠٠٠ جنيه ثمناً لبيع أنقاض المبني القديم . وقد سددت المنشأة مبلغ ٤٠٠٠ جنيه لتمهيد الأرض بعد إزالة المبني القديم .

من هذه المعلومات تبلغ تكلفة الأراضي . . . . ٧٢ جنية يتم تحديدها كالأتي :

صافي ثمن شراء الأرض بالمبنى القام عليها	. . . ٦٨. جنيه
يضاف : سمسرة الشراء	٢٤ . . .
أتعاب محاماه ورسوم تسجيل	٨ . . .
تكاليف إزالة المبني القديم	٢. . . .
تكاليف تمهيد الأرض	٤ . . .
يخصم : ثمن بيع أنقاض المبنى القديم	(١٦ . . .)
تكلفة الأرض	. . . ٧٢. جنيه

وجدير بالذكر أن تكلفة ملحقات الأراضي مثل الطرق والأسوار وأماكن [illegible] السيارات وغيرها من الملحقات التي يترتب عليها تحسين في قيمة الأراضي و يكون لها عمر إنتاجي محدد تخضع للإهلاك . لذلك ينبغي أن ترحل هذه التكلفة إلى حساب ملحقات الأراضي حتي يتسنى إهلاكها. أما إذا كان العمر الإنتاجي لهذه الملحقات أو التحسينات غير محدد بعدد معين من السنوات فإن تكلفتها تعتبر جزء من تكلفة الأراضي التى لا تخضع للإهلاك ، لذك فإنها ترحل للجانب المدين من حساب الأراضي [1] .

المباني :

لا توجد أية مشاكل عند تحديد تكلفة مباني مشتراه جديدة حيث تشتمل تكلفة المباني على صافي ثمن الشراء وجميع التكاليف من سمسرة شراء ورسوم

---

(1) Needless, B. et. al. op. Cit., p. 446.

ثمن الملكية وتكاليف تهيئة المبنى للإستخدام . وقد تقوم المنشآت فى بعض الأحيان بشراء مبانى قديمة بقصد إصلاحها واستخدامها فى أنشطه المنشأة . وفى هذه الحالة فإن تكاليف إصلاح المبانى تعتبر جزء من تكلفة المبانى التى ترحل للجانب المدين من حساب المبانى . وبعد إستخدام هذه المبانى فى أنشطه المنشأة فإن الإصلاحات الدورية تعتبر مصروف صيانة لا تدرج فى تكلفة المبانى بل ترحل لحساب مصروف الصيانة الذى يقفل فى الحساب الختامى عن الفترة حيث يتم مقابلتها مع إيرادات الفترة المحاسبية التى تمت فيها عملية الصيانة .

الآلات والمعـدات :

تشتمل تكلفة الآلات والمعدات المشتراه جديدة على ثمن الشراء ، الرسوم الجمركية إذا كانت الآلات والمعدات مستوردة من الخارج ، تكاليف الشحن والتأمين أثناء عملية الشحن ،تكاليف النقل والتأمين من الدائره الجمركية حتى مقر المنشأة ، تكاليف التفريغ ، تكاليف إقامة القواعد الخرسانية وتكاليف إختبار ما قبل التشغيل . وإذا كانت الآلات المشتراه مستعملة فإنه بالإضافة إلى ما سبق يدرج ضمن تكلفة الآلات قطع الغيار والإصلاحات اللازمة لتهيئة الآلات للإستخدام . وكما سبق وأن ذكرنا فإنه لا يدرج ضمن تكلفة الآلات سواء المشتراه جديدة أو مستعملة أى تكاليف غير ضرورية لإقتناء وتجهيز الآلات للإستخدام في الظروف العادية .

مثـال (٢) :

افتراض أن احدى المنشآت قامت بشراء آلة مستعملة يبلغ سعرها ٣٦٠٠٠ جنيه بخصم نقدى ٢٪ إذا تم السداد خلال عشرة أيام وأن المنشأة قامت بالسداد خلال فترة السماح بالخصم . وقد بلغت تكاليف النقل ٢٤٠٠ جنيه ، التأمين أثناء عملية النقل ٣٠٠ جنيه ، التفريغ ٤٠٠ جنيه ، التركيب

٩٠٠ جنيه . وقد سددت المنشأة مخالفة قدرها ١٠٠ جنيه لعدم الحصول على التصريح اللازم لنقل حمل ثقيل . وأثناء عملية التفريغ أحدث الونش بعض التلفيات بالآلة تطلبت إصلاحات قيمتها ٨٠٠ جنيه . وقد بلغت تكلفة التوصيلات الكهربائية اللازمة لتشغيل الآلة ٥٠٠ جنيه . وحيث أن الآلة مشتراه مستعملة فقد أجريت عليها بعض الإصلاحات الضرورية بلغت قيمتها ١٤٠٠ جنيه . وقد بلغت تكاليف تجارب ما قبل التشغيل ٤٠٠ جنيه مواد أولية و ٣٥٠ جنيه عمالة . بناء على هذه المعلومات يتم تحديد تكلفة الآلة على النحو التالي :

سعر الشراء		٣٦٠٠٠ جنيه
يخصم : خصم نقدى	٣٦٠٠٠ × ٢٪	(٧٢٠)
صافى ثمن شراء الآلة		٣٥٢٨٠
يضاف : تكاليف النقل		٢٤٠٠
التأمين أثناء عملية النقل		٣٠٠
التفريغ		٤٠٠
التركيب		٩٠٠
التوصيلات الكهربائية		٥٠٠
الإصلاحات الضرورية		١٤٠٠
تجارب ما قبل التشغيل	(٤٠٠ + ٣٥٠)	٧٥٠
إجمالى تكلفة الآلة		٤١٩٣٠ جنيه

ويلاحظ أن كل من قيمة المخالفة وقدها ١٠٠ جنيه وتكاليف إصلاح التلفيات التى حدثت أثناء عملية التفريغ وقدها ٨٠٠ جنيه تعتبر

بمثابة تكاليف غير ضرورية لإقتناء الآلة وتجهيزها ولذلك لم تدرج ضمن تكلفة الآلة .

٢-٢ قياس التكلفة فى حالة شراء عدة أصول مقابل مبلغ إجمالى :

قد تقوم المنشآت فى بعض الأحيان بشراء عدة أصول مقابل مبلغ إجمالى . ومن الأمثلة الشائعة عملية شراء مبنى مقام على قطعة أرض وبشرط أن يكون الغرض من الشراء هو إستخدام المبنى وليس إزالته [1] . وقد سبق وأن ذكرنا فإن الأراضى لا تخضع للإهلاك . لذلك يجب تجزئة ثمن الشراء الإجمالى بين الأراضى والمبانى حتى يتم فصل تكلفة الأراضى عن تكلفة المبانى . وعموما يتم توزيع سعر الشراء الإجمالى على الأصول المشتراه على أساس قيمتها السوقية النسبية كما يقدرها الخبراء المختصون من داخل وخارج المنشأة .

مثال (٣) :

قامت منشأة بسام للسياحة بتوسيع نطاق عملياتها وذلك بشراء مكتب مقام على قطعة أرض . وقد بلغ سعر الشراء الإجمالى ٣٠٠٠٠٠ جنيه . وقد قدر الخبراء المختصون أن القيمة السوقية للأراضى والمبانى تبلغ ٢٤٥٠٠٠ جنيه و ١٠٥٠٠٠ جنيه على التوالى

يتم توزيع سعر الشراء الإجمالى بين الأراضى والمبانى على النحو التالى :

---

(١) أوضحنا فيما سبق أنه إذا تم شراء أرض مقام عليها مبنى لن يستخدم في أنشطه المنشأة فإن تكلفة الأراضى تشتمل على إجمالى ثمن الشراء مضافا إليه تكاليف إزالة المبنى القديم على أن يخصم من ذلك ثمن بيع أنقاض المبنى القديم .

الأصل	القيمة السوقية المقدرة	القيمة السوقية النسبية	سعر الشراء الإجمالى	التكلفة الموزعة
الأراضى	٢٤٥٠٠٠	٧٠٪	٣٠٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠
المبانى	١٠٥٠٠٠	٣٠٪	٣٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
	٣٥٠٠٠٠	١٠٠٪		٣٠٠٠٠٠

وبافتراض أن المنشأة سددت سعر الشراء نقداً ، يكون قيد اليومية الخاص بشراء هذه الأصول على النحو التالى :

٢١٠٠٠٠		من مذكورين
		حـ/ الأراضى
٩٠٠٠٠		حـ/ المبانى
	٣٠٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية
		إثبات شراء أراضى ومبانى مقابل ٣٠٠٠٠٠ نقداً

ومن الطبيعى أن أى تكاليف ضرورية أخرى لازمة لتملك الأراضى والمبانى وتجهيزها للإستخدام يجب أن تدرج فى تكلفة الأصل المختص باعتبارها تكاليف رأسمالية .

٢ - ٣ قياس تكلفة الأصول التى يتم إنشائها بواسطة المنشأة :

قد تقوم المنشآت فى بعض الأحيان بانشاء أصول بغرض إستخدامها بدلاً من شرائها ، ومن الأمثلة الشائعة فى هذا المجال قيام منشآت بانشاء مبانى أو تصنيع آلات . وإذا ما تم ذلك فإنه يجب أن تشتمل تكلفة الأصل الذى يتم إنشائه على تكلفة المواد الأولية والعمالة المستخدمة في إنشائه وجزء من

التكاليف الصناعية غير المباشرة (الإهلاك ، القوى المحركة ... إلخ) .
بالإضافة إلى ذلك يجب أن يدرج فى تكلفة الأصل التكاليف الضرورية الأخرى مثل رسوم التصميم ، تكاليف الترخيص والتأمين ضد المسئولية المدنية ، والتأمين على الأصل خلال فترة الإنشاء . وإذا تم تمويل الأصل الذى يتم إنشائه عن طريق أموال مقترضه فانه يدرج ضمن تكلفة الأصل الفوائد المدينة عن فترة الإنشاء فقط . أما بعد فترة الإنشاء فإن الفوائد المدينة على الأموال المقترضة تعتبر مصروف تمويلى يحمل على الحساب الختامى عن الفترة [1] . والهدف من هذه المعالجة للفوائد المدنية خلال فترة الإنشاء هو أن تعكس تكلفة الأصل إجمالي استثمار المنشأة في الأصل .

(1) FASB, " Capitalization of Interest Cost, " SFAS No. 34 (Stamford, Conn. : FASB ,1979) , paras . 6-11

٢ - المحاسبة عن الإهلاك :

٢ - ١ المفهوم المحاسبي للإهلاك :

يعرف الإهلاك محاسبياً بأنه عملية توزيع تكلفة الأصول الملموسة طويلة الأجل ذات الحياة الإنتاجية المحددة والتى من صنع الإنسان على مدار سنوات حياتها الإنتاجية المقدرة بطريقة عادلة كلما أمكن ذلك . وبذلك يشير المفهوم المحاسبى للإهلاك إلى عملية توزيع تكلفة الأصل على الفترات المستفيده من خدمات هذا الأصل . أى عملية تحول تكلفة الأصل إلى مصروف على مدار سنوات حياته الإنتاجية المقدرة . ولا تهدف المحاسبة عن الإهلاك إلى تقييم الأصل إنما تهدف إلى توزيع تكلفة الأصل على الفترات المستفيده منه ، لذلك يحسب الإهلاك على التكلفة التاريخيه للأصل دون الأخذ فى الإعتبار التغيرات فى القيمة السوقية لهذا الأصل والتى تنشأ عن التغيرات فى المستوى العام أو المستوى الخاص للأسعار .

وفى حقيقة الأمر فان الإهلاك يمثل مصروف وظيفى حيث يعبر عن تكلفة الخدمات والمنافع التى استخدمتها الوظيفة المعينة فى المنشأة من الأصل . لذلك يجب تخصيص حساب مصروف إهلاك لكل أصل من الأصول ، فعلى سبيل المثال بخصص حساب لمصروف إهلال المبانى ، حساب لمصروف إهلاك الآلات ، حساب لمصروف إهلاك السيارات وهكذا . وتوفر هذه الحسابات المختلفة البيانات الضرورية لتوزيع مصروف الإهلاك بين الوظائف المختلفة للمنشأة إنتاجية وبيعية وإداريه . ويفيد توزيع الإهلاك على الوظائف المختلفة فى إعداد قائمة الدخل متعددة المراحل وكذلك لأغراض المحاسبة الإدارية .

وتجدر الإشارة إلى أن الإهلاك يمثل عبء دفترى ولا يعتبر مصدراً من مصادر النقدية . ويرجع السبب فى ذلك إلى أنه لا يترتب على قيد إهلاك الأصول توفير نقدية تستخدم فى إحلال الأصول أنهالكه بأخرى جديده بل يختص قيد الإهلاك بتسجيل ذلك الجزء من تكلفة الأصل الذى تحول إلى مصروف خلال الفترة المحاسبية . إن توفير الأموال اللازمة لإستبدال الأصول هو قرار تمويلى مستقل تماما عن عملية إهلاك الأصول . وبناء على ما سبق فان رصيد حساب مجمع الإهلاك فى تاريخ الميزانية يعبر عن مجموع المحول من تكلفة الأصل إلى مصروفات منذ استخدام الأصل فى أنشطه المنشأة وحتى تاريخ الميزانية .

٢ - ٢ عوامل الإهلاك :

يوجد عاملين رئيسيين يسببان الإهلاك هما ، عامل التدهور التدريجى الناتج عن استخدام الأصل وعوامل الطبيعة ، وعامل التقادم . وسوف نتعرض لكل من هذين العاملين بايجاز فيما يلى :

العامل الأول : عامل التدهور التدريجى فى حالة الأصل .

تتدهو حالة الأصل الخاضع للإهلاك على مر الزمن بسبب إستخدامه فى أنشطـه المنشأة من ناحية وبسبب العوامل الطبيعية مثل الشمس والريح ، ودرجة الرطوبة من ناحية أخرى . وعلى الرغم من أن الإصلاحات والصيانة الدورية قد تحافظ على الأصل فى حالة جيدة للإستعمال إلا أن الأصل سوف يبلى فى وقت ما ، لذلك فان مصروفات الصيانة والإصلاح لا تغنى عن ضرورة إهلاك الأصل .

العامل الثانى : عامل التقادم :

يشير اصطلاح التقادم إلى ظهور طراز جديد من أصل معين أكثر كفاءة

من الأصل الذى تستخدمه المنشأة . ويقصد بكفاءة الأصل الجديد قدرته على خفض تكلفة الوحدات المنتجه ، زيادة طاقته الإنتاجية أو إختصار زمن أداء العمليات عن الأصل المستخدم وما شابه ذلك . ومن الطبيعى أنه فى ظل عالمنا الذى يتسم بسرعة التطور التكنولوجى فان كثيرا من الأصول تتقادم قبل إنتهاء عمرها الوظيفى مما يؤثر بدرجة كبيرة على تقدير الحياة الإنتاجية للأصول . وعموما تؤدى التطورات التكنولوجية إلى قصر العمر الإنتاجى المقدر للأصل عن عمره الوظيفى . فعلى سبيل المثال تقوم كثيراً من المنشآت بتقدير الحياة الإنتاجية للحاسبات الإلكترونية بأربع أوخمس سنوات على الرغم من أن عمرها الوظيفى يكون أطول من ذلك بكثير .

ولا يميز المحاسبين فى مجال تحديد الإهلاك بين الإهلاك الناتج عن عامل التدهور التدريجى فى حالة الأصل والإهلاك الناتج عن عامل تقادم الأصل . إن ما يهم المحاسب هو سنوات الحياة الإنتاجية المقدرة للإستفادة من خدمات الأصل بغض النظر عن مدى طول الحياة الإنتاجية وبغض النظر عما إذا كان التدهور التدريجى فى حالة الأصل أو التقادم هو العامل المؤثر فى وضع حد لنهاية حياة الأصل [1] .

٢ -٣ طــرق الإهــلاك :

هناك أربعة طرق شائعة الإستخدام فى حساب الإهلاك : طريقة القسط الثابت ، طريقة وحدات الإنتاج ، طريقة مجموع أرقام السنوات ، طريقة المعدل الثابت على الرصيد المتناقص . وعلى الرغم من أن كل طريقة تؤدى إلى تحديد قيمة مختلفة لإهلاك سنوات الحياة الإنتاجية المقدرة ، فإن مجموع الإهلاك

(1) Needless, B. et. al. op. Cit., p. 447

الموزع على هذه السنوات يكون متساوى فى نهاية الحياة سنوات الإنتاجية وهو يمثل التكلفة الخاضعة للإهلاك .

وقبل أن نعرض كيفية تحديد الإهلاك طبقاً للطرق المختلفة السابق ذكرها يجدر بنا أن نلقى الضوء على المعلومات اللازمة لحساب الإهلاك وهى :

تكلفة الأصل : بينا فيما سبق أن تكلفة الأصل تشتمل على جميع التكاليف الضرورية للحصول على الأصل أو انشائه وتهيئته فى الوضع الذى يمكن من استخدامه فى أنشطه الوحدة المحاسبية .

قيمة الخردة المتوقعة : وهى عبارة عن صافى القيمة المتوقعة من بيع الأصل فى نهاية حياته الإنتاجية . أي أنها تمثل النقدية المتوقع إستردادها من تكلفة الأصل فى نهاية حياته الإنتاجية ولذلك فهى لا تخضع للإهلاك .

ويطلق على الفرق بين تكلفة الأصل وقيمة الخردة المتوقعة بالتكلفة الخاضعة للإهلاك .

الحياة الإنتاجية المقدرة للأصل : تقدر الحياة الإنتاجية للأصل الخاضع للإهلاك بمجموع وحدات الخدمة المتوقعة من الأصل والتى قد يتم التعبير عنها بعدد السنوات المتوقع أن يستخدم خلالها ، عدد وحدات الإنتاج المتوقعة ، عدد ساعات التشغيل المتوقعة ، عدد الكيلومترات المتوقع أن تقطعها وسيلة النقل ، وما شابه ذلك . وتعتمد المنشآت على مصادر مختلفة عند تقدير الحياة الإنتاجية للأصول مثل الخبرة السابقة بأصول مماثله ، سياسة الصيانة والإصلاح بالمنشأة ، التغيرات التكنولوجية ، إتجاهات الصناعة ، بالإضافة إلى معلومات عن الظروف المحلية مثل الطقس .

وتعتبر تكلفة الأصل هى العنصر المؤكد الوحيد الذى يدخل فى عملية حساب الإهلاك حيث أنه يتم تقدير كل من قيمة الخردة والحيـاة الإنتاجية للأصل . وجدير بالذكر أن أى تغير لاحق يطرأ على تكلفة الأصل أو تقديرات قيمة الخردة أو الحياة الإنتاجية للأصل تقتضى بالضرورة تعديل الإهلاك عن المدة الباقية من الحياة الإنتاجية للأصل .

والآن دعنا نستخدم المثال التالى فى شرح طرق الإهلاك الأربعة :

مثال (٤) :

بلغت تكلفة إحدى الآلات ... ٢٢ جنية

وقد بدء فى استخدام هذه الآلة إعتبار من ١٩٨٦/١/١

وقد وقدرت قيمة الخردة المتوقعة ... ١ جنية

وتقدر الحياة الإنتاجية لهذه الآلة ٥ سنوات

وحدات الإنتاج المتوقعة خلال الحياة الإنتاجية للآلة ... ١٦٨ وحدة

وبافتراض أن الفترة المحاسبية تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام .

٢ - ٣ - ١ طريقة القسط الثابت : Straight - Line Method

تعتبر أكثر طرق الإهلاك إستخداما فى الحياة العملية وذلك لبساطتها. وتقوم هذه الطريقة على تخصيص التكلفة الخاضعة للإهلاك على سنوات الحياة الإنتاج بالتساوى . وتفترض هذه الطريقة أن الإهلاك دالة لعامل الزمن حيث يتم توزيع التكلفة الخاضعة للإهلاك على سنوات الحياة الإنتاجية المقدرة بصرف النظر عما إذا كان الأصل يستخدم بصورة مستمرة فى أنشطة المنشأة . و إذا سلمنا بأن الأصل يتم إستخدامه بصورة مستمرة ، تفترض هذه الطريقة أن سنوات الحياة الإنتاجية للأصل تستفيد من خدمات الأصل بمعدل منتظم ، ولذلك

توزع التكلفة الخاضعة للإهلاك على سنوات الحياة الإنتاجية بالتساوى . وتعتبر طريقة القسط الثابت ملائمة بالنسبة لأصل مثل المباني حيث أن خدمات المبانى قطيعة وأن استخدام ٢٠٠ فرد للمبنى لن يترتب عليه تدهور حالة المبنى إذا ما استخدم المبنى ١٠٠ فرد . أضف إلى ذلك أن الزمن والطقس يؤدى إلى تدهور قطى للمبانى فى ظل الظروف العادية . وجدير بالذكر أن الإفتراضات التى تقوم عليها طريقة القسط الثابت لاتتمشى مع طبيعة خدمات كثير من الأصول نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر الآلات والمعدات والسيارات . ونوضح فيما يلى كيفية تحديد قسط الإهلاك فى طريقة القسط الثابت :

$$\text{الإهلاك السنوي المتساوى} = \frac{\text{تكلفة الأصل - قيمة الخردة المتوقعة}}{\text{عدد سنوات الحياة الإنتاجية المقدرة}}$$

$$\text{الإهلاك السنوي للآلات} = \frac{٢٢٠٠٠ - ١٠٠٠}{٥} = ٤٢٠٠ \text{ جنيه}$$

ويبين الجدول التالى الإهلاك السنوى ومجمع الإهلاك والقيمة الدفترية للآلة فى نهاية كل سنة من سنوات حياتها الإنتاجية .

سنوات الحياة الإنتاجية	تكلفة الآلة	الإهلاك السنوى	مجمع الإهلاك	القيمة الدفترية للآلة
—	٢٢٠٠٠	—	—	٢٢٠٠٠
١	٢٢٠٠٠	٤٢٠٠	٤٢٠٠	١٧٨٠٠
٢	٢٢٠٠٠	٤٢٠٠	٨٤٠٠	١٣٦٠٠
٣	٢٢٠٠٠	٤٢٠٠	١٢٦٠٠	٩٤٠٠
٤	٢٢٠٠٠	٤٢٠٠	١٦٨٠٠	٥٢٠٠
٥	٢٢٠٠٠	٤٢٠٠	٢١٠٠٠	١٠٠٠
		٢١٠٠٠		

يتضح من هذا الجدول أن مجمع الإهلاك يزيد بمقدار ثابت وهو قسط الإهلاك السنوى . كذلك فإن مجموع الإهلاكات السنوية وقدره ٢١٠٠٠ جنيه يمثل رصيد مجمع الإهلاك فى نهاية سنوات الحياة الإنتاجية للآلة وهو عبارة عن التكلفة الخاضعة للإهلاك . ويتم تحديد القيمة الدفترية فى تاريخ معين بالفرق بين تكلفة الآلة ومجمع الإهلاك فى ذلك التاريخ . وقد بلغت القيمة الدفترية للآلة فى نهاية السنة الخامسة ١٠٠٠ جنيه وهي قيمة الخردة المتوقعة .

وجدير بالذكر أننا افترضنا فى المثال أن الآلة تم استخدامها فى ١/١ . ترتب على هذا الإفتراض اتساق سنوات الحياة الإنتاجية للآلة مع الفترات المحاسبية ، لذلك فإن الفترة المحاسبية المنتهية فى ١٩٨٦/١٢/٣١ تمثل السنة الأولى من سنوات الحياة الإنتاجية للآلة والفترة المحاسبية المنتهية فى ١٩٨٧/١٢/٣١ تمثل السنة الثانية من سنوات الحياة الإنتاجية للآلة وهكذا . يترتب على ذلك أن الإهلاك السنوى للآلة يعتبر فى نفس الوقت مصروف الإهلاك الذى يحمل للحساب الختامى لكل فترة من الفترات المحاسبية .

وحيث أن المنشآت تقوم بشراء الأصول واستخدامها عند الحاجة إليها، لذلك فإنه غالباً ما يتم استخدام الأصول خلال السنة . يترتب على ذلك عدم إتساق سنوات الحياة الإنتاجية للأصل مع الفترات المحاسبية مما يستدعى حساب الإهلاك الذى يحمل للحساب الختامى عن فتره استخدام الأصل فى أنشطة المنشأة خلال الفترة المحاسبية المعينة . وعموما يتم حساب الإهلاك عن جزء من السنة عن طريق المعادلة الآتية :

$$\text{إهلاك الجزء من السنة} = \text{الإهلاك السنوى} \times \frac{\text{عدد شهور إستخدام الأصل خلال الفترة المحاسبية}}{١٢}$$

ولأغراض تحديد فترة إستخدام الأصل عن جزء من السنة فإن كثيراً من المنشآت تقوم على سياسة حساب هذه الفترة لأقرب شهر . أي أن يؤخذ شهر الإستخدام فى الحسبان إذا تم إستخدام الأصل خلال النصف الأول من الشهر (أي حتى يوم ١٥) . أما بالنسبة للأصول التى تستخدم فى النصف الثانى من الشهر فإنه يستبعد شهر إستخدام الأصل عند حساب فترة الإستخدام خلال الفترة المحاسبية [١] . ولعل السبب فى تحديد فترة إستخدام الأصل بهذا الأسلوب هو تفادى المشاكل والصعوبات التى تنشأ عن حساب فترة الإستخدام على أساس عدد أيام الإستخدام .

فإذا افتراضنا أنه تم شراء الآلة فى ٢٥ مارس ١٩٨٦وأنه تم إستخدامها فى أنشطه المنشأة فى ١٢ إبريل من نفس السنة . فإن فترة إستخدام الآلة سنة ١٩٨٦ تكون ٩ شهور (إبريل حتي آخر ديسمبر) ويكون مصروف إهلاك سنة ١٩٨٦ $٤٢٠٠ \times \frac{٩}{١٢} = ٣١٥٠$ جنيه . وتحمل كل من الفترات المحاسبية

(1) Horngren, C. and Harrison, W. "Accounting". Annotated Instructor's Edition. Prentice Hall, NewJersey, 1989, p. 396.

المنتهية فى ١٩٨٧/١٢/٣١ ، ١٩٨٨ . ١٩٨٩ ، . ١٩٩ بمصروف إهلاك سنوى قدره . . ٤٢ جنيه بينما تحمل سنة ١٩٩١ بإهلاك الثلاثة أشهر الباقية والذى يبلغ . ١.٥ . جنيه .

٣ -٣-٢ طريقة وحدات الإنتاج : Units - of - Production Method

وتقوم هذه الطريقة على إفتراض أساسى مؤداه أن الإهلاك دالة لإستخدام الأصل وأنه لا علاقة للإهلاك بمرور الزمن كما هو الحال بالنسبة لطريقة القسط الثابت . أو التقادم كما هو الحال بالنسبة لطرق الإهلاك المعجل . وتعتبر هذه الطريقة من أكثر طرق الإهلاك ملائمة فى حساب إهلاك الأصول التى يتوقف مقدار الإستفادة من خدماتها على عامل الإستخدام مثل وسائل النقل وبعض أنواع الآلات .

ومن الضرورى أن تكون وحدات الإنتاج أو الإستخدام التى تعبر عن الحياة الإنتاجية المقدرة ملائمة لطبيعة الأصل المعين . فقد تكون عدد الوحدات المتوقع إنتاجها ملائمة لنوع معين من الآلات بينما يكون عدد ساعات التشغيل المتوقع أكثر ملائمة بالنسبة لنوع آخر من الآلات . وتجدر الإشارة إلى أنه يجب أن يكون من الممكن تقدير الحياة الإنتاجية سواء فى صورة وحدات إنتاج . ساعات تشغيل . أو كيلومترات بدرجة معقولة من الدقة .

وتقوم هذه الطريقة على تحديد إهلاك متساوى لكل وحدة من وحدات إنتاج الأصل المعين ويحسب إهلاك الفترة المحاسبية المعينة عن طريق ضرب إهلاك الوحدة فى عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة المحاسبية . و يتم تحديد اهلاك الوحدة المنتجة على النحو التالى :

$$\text{إهلاك الوحدة} = \frac{\text{تكلفة الأصل - قيمة الخردة المتوقعة}}{\text{وحدات الإنتاج (الإستخدام) المقدرة خلال الحياة الإنتاجية للأصل}}$$

$$= \frac{٢٢ ... - ١...}{١٦٨ ...} = ١٢٥ر \text{ جنيه للوحدة}$$

وحتى نوضح كيفية حساب إهلاك سنوات الحياة الإنتاجية المختلفة ، مجمع الإهلاك ، والقيمة الدفترية للآلة ، دعنا نفترض أن الوحدات المنتجة فى السنوات الخمس بلغت ...٣٦ ، ...٦٠ ، ...٤٠ ، ...٢٠ ، ...١٢ وحدة على التوالى .

سنوات الحياة الإنتاجية	تكلفة الآلة	إهلاك الوحدة	× الوحدات المنتجة	= الإهلاك السنوى	مجمع الإهلاك	القيمة الدفترية للآلة
—	٢٢...		—	—	—	٢٢..
١	٢٢...	١٢٥ر	٣٦...	٤٥..	٤٥..	١٧٥..
٢	٢٢...	١٢٥ر	٦٠...	٧٥..	١٢...	١٠...
٣	٢٢...	١٢٥ر	٤٠...	٥.	١٧...	٥.
٤	٢٢...	١٢٥ر	٢٠...	٢٥.	١٩٥٠.	٢٥.
٥	٢٢...	١٢٥ر	١٢...	١٥..	٢١...	١...
				٢١		

ويتضح من هذا الجدول وجود علاقة موجبة بين إهلاك سنوات الحياة الإنتاجية والوحدات المنتجة خلال كل منها حيث أن الإهلاك دالة للوحدات المنتجة . وكما سبق القول فإنه يترتب على إتساق سنوات الحياة الإنتاجية للآلة مع الفترات المحاسبية وهو ما إفترضناه فى هذا المثال أن يحمل الحساب الختامى لكل فترة من الفترات المحاسبية المنهية فى ١٩٨٦/١٢/٣١ ، ١٩٨٧ ، ١٩٨٨ ، ١٩٨٩ ، ١٩٩٠ بمصروف إهلاك قدره ..٤٥ جنيه ، ...٧٥ جنيه ، ...٥ جنيه ، ...٢٥ ، ...١٥ على التوالى . و عموما لا تنشأ أيه مشكلة فى

حالة عدم إتساق سنوات الحياة الإنتاجية مع الفترات المحاسبية عند إستخدام طريقة وحدات الإنتاج حيث أن الإهلاك يتوقف على الوحدات المنتجة خلال الفترة المحاسبية المعينة .

الإهــلاك المعجــل : Accelerated Depreciation

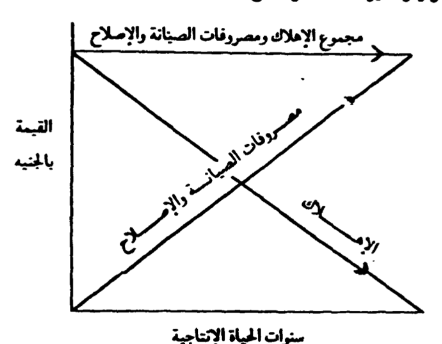
يقصد بالإهلاك المعجل أو المتناقص كما يطلق عليه فى بعض الكتابات المحاسبية توزيع قسط إهلاك أكبر على السنوات الأولى من الحياة الإنتاجية للأصل على أن يتناقص قسط الإهلاك فى السنوات الأخيرة من الحياة الإنتاجية للأصل . ويرى مؤيدى الإهلاك المعجل أن هناك ثلاثة أسباب تستدعى إستخدام الإهلاك المعجل بالنسبة لبعض الأصول :

السبب الأول أنه إذا أخذنا عامل مرور الزمن فى الإعتبار فإن الأصول تكون أكثر كفاءة عندما تكون جديدة . ولذلك فهى تقدم خدمات أكثر وأفضل فى السنوات الأولى من حياتها الإنتاجية . وحتى يتم تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات بصورة سليمة فإنه ينبغى توزيع قسط إهلاك أكبر على السنوات الأولى من الحياة للأصل عن السنوات الأخيرة .

السبب الثانى أنه فى ظل التطورات التكنولوجية السريعة وما تؤدى إليه من تقادم كثير من الأصول فإنه من المنطقى أن يتم توزيع قسط إهلاك أكبر على السنوات الأولى من الحياة الإنتاجية للأصل عن السنوات الأخيرة والتى قد يتقادم فيها الأصل .

السبب الثالث والأخير هو أن مصروفات الصيانة والإصلاح تكون أقل فى السنوات الأولي من الحياة الإنتاجية للأصل عنها في السنوات الأخيرة . لذلك فإنه إذا أخذنا فى الإعتبار كل من الإهلاك ومصروفات الصيانة والإصلاح نجد أن مفهوم الإهلاك المعجل يؤدى إلى تحميل السنوات الأولى من الحياة

الإنتاجية للأصل بإهلاك كبير نسبيا . ومصروفات صيانة وإصلاح قليلة نسبيا بالمقارنة بالسنوات التالية التى تتحمل بإهلاك صغير نسبياً ومصروفات صيانة وإصلاح كبيرة نسبيا . ويترتب على ذلك أن مجموع الإهلاك ومصروفات الصيانة والإصلاح سوف يميل إلى الثبات على مدار سنوات الحياة الإنتاجية للأصل وهو ما يوضحه الشكل التالى :



ويمكن أن يحدد الإهلاك المعجل أو المتناقص بطريقتين هما طريقة مجموع أرقام السنوات وطريقة المعدل الثابت على الرصيد المتناقص وهو ما سنتناوله فى الصفحات التالية .

٣-٣-٣ طريقة مجموع أرقام السنوات :

Sum - of - the - Years' - Digits Method

يتحدد الإهلاك السنوى طبقاً لهذه الطريقة بضرب التكلفة الخاضعة للإهلاك فى كسر يمثل نسب الإهلاك الخاصة بكل سنة من سنوات الحياة

الإنتاجية للأصل . ويمثل البسط في هذا الكسر سنوات الحياة الإنتاجية الباقية للأصل في بداية كل سنة من السنوات والتي يتم تحديدها علي أساس الترتيب التنازلي لسنوات الحياة الإنتاجية .

والآن دعنا نبدأ بتحديد المقام وهو مجموع أرقام سنوات الحياة الإنتاجية والتى تبلغ ٥ سنوات فى المثال [1] .

$\sum$ س = ١ + ٢ + ٣ + ٤ + ٥ = ١٥

حيث تشير س إلى أرقام السنوات

وأما عن بسط الكسر والذى يمثل الترتيب التنازلى لسنوات الحياة الإنتاجية فيكون على النحو التالى : ٥ ، ٤ ، ٣ ، ٢ ، ١ .

وبذلك تكون نسب الإهلاك لسنوات الحياة الإنتاجية المختلفة :

$\frac{٥}{١٥}$ ، $\frac{٤}{١٥}$ ، $\frac{٣}{١٥}$ ، $\frac{٢}{١٥}$ ، $\frac{١}{١٥}$

ويعرض الجدول التالى كيفية تحديد الإهلاك السنوى ، مجمع الإهلاك ، القيمة الدفترية للآلة :

---

(١) يمكن تحديد مجموع أرقام السنوات باستخدام المعادلة الآتية :

$\sum$س = $\frac{ن (ن + ١)}{٢}$ حيث تشير ن إلى عدد سنوات الحياة الإنتاجية . وبتطبيق ذلك على المثال $\sum$س = $\frac{٥ (٥ + ١)}{٢}$ =١٥

ولا شك أن إستخدام المعادلة يوفر الوقت ويقلل من الأخطاء الحسابية خاصة عندما تكون سنوات الحياة الإنتاجية تمثل عدد كبير من السنوات ، على سبيل المثال ٢٠ سنة .

سنوات الحياة الإنتاجية	تكلفة الآلة	الإهلاك السنوي	مجمع الإهلاك	القيمة الدفترية للآلـــة
—	٢٢٠٠٠	—	—	٢٢٠٠٠
١	٢٢٠٠٠	$\frac{٥}{١٥}$ × (٢٢٠٠٠ - ١٠٠٠) = ٧٠٠٠	٧٠٠٠	١٥٠٠٠
٢	٢٢٠٠٠	$\frac{٤}{١٥}$ × (٢٢٠٠٠ - ١٠٠٠) = ٥٦٠٠	١٢٦٠٠	٩٤٠٠
٣	٢٢٠٠٠	$\frac{٣}{١٥}$ × (٢٢٠٠٠ - ١٠٠٠) = ٤٢٠٠	١٦٨٠٠	٥٢٠٠
٤	٢٢٠٠٠	$\frac{٢}{١٥}$ × (٢٢٠٠٠ - ١٠٠٠) = ٢٨٠٠	١٩٦٠٠	٢٤٠٠
٥	٢٢٠٠٠	$\frac{١}{١٥}$ × (٢٢٠٠٠ - ١٠٠٠) = ١٤٠٠	٢١٠٠٠	١٠٠٠
		٢١٠٠٠		

يتضح من الجدول تناقص الإهلاك السنوي بمقدار ثابت وهو يمثل إهلاك السنة الأخيرة . ويلاحظ أن السنة الأولي من الحياة الإنتاجية للأصل تحمل بأهلاك يماثل ما تحمله السنة الأخيرة مضروباً في عدد سنوات الحياة الإنتاجية . كما تتحمل السنة الثانيـة ما يماثل ما تتحمله السنة الأخيرة مضروباً في (عدد سنوات الحياة الإنتاجية - ١) وهكذا (١) .

والآن دعنا نفترض أن الآلة تم إستخدامها في ١٩٨٦/٤/١٢ أى لمدة ٩ شهور خلال سنة ١٩٨٦ . يتطلب حساب مصروف الإهلاك الذي يحمل للفترات المحاسبية المختلفة توزيع الإهلاك السنوى لكل سنة من سنوات الحياة الإنتاجية على فترتين محاسبيتين على النحو التالى :

مصروف إهلاك الفترة المحاسبية المنتهيـة فى ١٩٨٦/١٢/٣١ = ٧٠٠٠ × $\frac{٩}{١٢}$ = ٥٢٥٠ جنيه . وبالنسبة للفترة المحاسبية المنتهية فى ١٩٨٧/١٢/٣١ فإنها إستفادت بثلاثة أشهر من السنة الأولي من سنوات الحياة الإنتاجية للآلة وبتسعة أشهر من السنـة الثانية من سنوات الحياة

---

(١) الدكتور : عبد الحي مرعى - مرجع سابق ، صفحة ٤٧ .

الإنتاجية . وبناء عليه يحسب إهلاك سنة ١٩٨٧ على النحو التالى :

٧٠٠٠ × ٩/١٢ = ١٧٥٠ جنيه

٥٦٠٠ × ٩/١٢ = ٤٢٠٠

٥٩٥٠ جنيه

ويبين الجدول التالي كيفية حساب مصروف إهلاك الفترات المحاسبية فى حالة عدم إتساق سنوات الحياة الإنتاجية للآلة مع الفترات المحاسبية والناشئة عن إستخدام الآلة خلال الفترة المحاسبية وليس فى بدايتها .

سنوات الحياة الإنتاجية	الإهلاك السنوى	الفترات المحاسبية	مصروف الإهلاك الخاص بالفترة المحاسبية	مجمع الإهلاك
١	٧٠٠٠	١٩٨٦/١٢/٣١	(٧٠٠٠ × ٩/١٢) = ٥٢٥٠	٥٢٥٠
٢	٥٦٠٠	١٩٨٧/١٢/٣١	(٧٠٠٠ × ٣/١٢) + (٥٦٠٠ × ٩/١٢) = ٥٩٥٠	١١٢٠٠
٣	٤٢٠٠	١٩٨٨/١٢/٣١	(٥٦٠٠ × ٣/١٢) + (٤٢٠٠ × ٩/١٢) = ٤٥٥٠	١٥٧٥٠
٤	٢٨٠٠	١٩٨٩/١٢/٣١	(٤٢٠٠ × ٣/١٢) + (٢٨٠٠ × ٩/١٢) = ٣١٥٠	١٨٩٠٠
٥	١٤٠٠	١٩٩٠/١٢/٣١	(٢٨٠٠ × ٣/١٢) + (١٤٠٠ × ٩/١٢) = ١٧٥٠	٢٠٦٥٠
		١٩٩١/١٢/٣١	(١٤٠٠ × ٣/١٢) = ٣٥٠	٢١٠٠٠

ويتضح من هذا الجدول أن إهلاك سنوات الحياة الإنتاجية الخمس قد تم توزيعة على ستة فترات محاسبية بسبب عدم إستخدام الآلة لمدة سنة كاملة عام ١٩٨٦ والتى استخدمت فيها الآلة لمدة ٩ شهور . و قد تحملت الفترة المحاسبية السادسة والمنتهية فى ١٩٩١/١٢/٣١ بإهلاك الثلاثة أشهر الباقية من سنوات الحياة الإنتاجية للآلة . كذلك يوضح الجدول أن إهلاك الفترات المحاسبية التى استخدمت فيها الآلة لمدة سنة كاملة يتناقص

من فترة إلى أخرى وأن مجمع إهلاك الآلة يبلغ ٢١٠٠٠ جنيه وهى عبارة عن التكلفة الخاضعة للإهلاك .

٣ - ٣ - ٤ طريقة المعدل الثابت على الرصيد المتناقص :

Double - Declining - Balance Method

يتم تحديد الإهلاك السنوى طبقاً لهذه الطريقة بضرب القيمة الدفترية للأصل والتى تتناقص من سنة لأخرى فى معدل ثابت للإهلاك . والمعدل الثابت الشائع الإستخدام يتحدد على أساس ضعف معدل إهلاك طريقة القسط الثابت . وتتبع الخطوات الآتية لأغراض تحديد الإهلاك المتناقص :

الخطوة الأولى : يتم تحديد معدل إهلاك القسط الثابت :

$$\text{معدل إهلاك القسط الثابت} = \frac{\text{الإهلاك السنوى المتساوى}}{\text{التكلفة الخاضعة للإهلاك}} \times ١٠٠$$

$$= \frac{٤٢٠٠}{٢١٠٠٠} \times ١٠٠ = ٢٠٪$$

ومن الممكن تحديد هذا المعدل مباشرة بالإعتماد على سنوات الحياة الإنتاجية على النحو التالى :

$$\text{معدل إهلاك القسط الثابت} = \frac{١}{\text{سنوات الحياة الإنتاجية}} \times ١٠٠$$

$$= \frac{١}{٥} \times ١٠٠ = ٢٠٪$$

الخطوة الثانية : يتم تحديد المعدل الثابت على الرصيد المتناقص وذلك

بمضاعفة معدل إهلاك القسط الثابت أي أن :

المعدل الثابت على الرصيد المتناقص = ۲۰٪ × ۲ = ٤٠٪

ومن الممكن إختصار الخطوتين السابقتين فى خطوة واحدة عن طريق المعادلة التالية :

$$\text{المعدل الثابت على الرصيد المتناقص} = \frac{1}{\text{سنوات الحياة الإنتاجية}} \times 2$$

$$= \frac{1}{15} \times 2 = 40\%$$

الخطوة الثالثة :يحدد الإهلاك السنوى لجميع سنوات الحياة الإنتاجية فيما عدا السنة الأخيرة بضرب القيمة الدفترية للأصل فى بداية السنة فى المعدل الثابت الذى تم حسابه فى الخطوة الثانية على النحو التالى :

إهلاك السنة الأولى : $22000 \times \frac{40}{100} = 8800$ جنيه

وبذلك تكون القيمة الدفترية للآلة فى نهاية السنة الأولى وبداية السنة الثانية $22000 - 8800 = 13200$ جنيه

إهلاك السنة الثانية = $13200 \times \frac{40}{100} = 5280$ جنيه

وسوف نوضح كيفية تحديد إهلاك السنوات الثالثة والرابعة فى الجدول الذى سنعرضه بعد قليل .

الخطوة الرابعة : يتم تحديد إهلاك السنة الأخيرة من سنوات الحياة الإنتاجية على أساس القيمة التى تؤدى إلى تخفيض القيمة الدفترية للأصل لكي تساوي قيمة الخردة المتوقعة خاصة إذا كانت قيمة الخردة جوهرية . وبذلك يحسب إهلاك السنة الأخيرة علي أساس الفرق بين القيمة الدفترية في بداية السنة

الأخيرة من سنوات الحياة الإنتاجية للأصل وقيمة الخردة المتوقعة . ولعل السبب في إستخدام هذه الطريقة في حساب إهلاك السنة الأخيرة هو أنه إذا حسبنا إهلاك السنة الأخيرة علي القيمة الدفترية فإنه نادراً ما تتساوي القيمة الدفترية للأصل في نهاية السنة الأخيرة مع قيمة الخردة المتوقعة . وسوف نوضح كيفية حساب إهلاك السنة الأخيرة من خلال الجدول التالي :

سنوات الحياة الإنتاجية	تكلفة الآلة	الإهلاك السنوى	مجمع الإهلاك	القيمة الدفترية للآلة
—	٢٢٠٠٠	—	—	٢٢٠٠٠
١	٢٢٠٠٠	٨٨٠٠ = ٤٠٪ × ٢٢٠٠٠	٨٨٠٠	١٣٢٠٠
٢	٢٢٠٠٠	٥٢٨٠ = ٤٠٪ × ١٣٢٠٠	١٤٠٨٠	٧٩٢٠
٣	٢٢٠٠٠	٣١٦٨ = ٤٠٪ × ٧٩٢٠	١٧٢٤٨	٤٧٥٢
٤	٢٢٠٠٠	١٩٠١ = ٤٠ × ٤٧٥٢	١٩١٠٩	٢٨٥١
٥	٢٢٠٠٠	١٨٥١ = ١٠٠٠ - ٢٨٥١	٢١٠٠٠	١٠٠٠
		٢١٠٠٠		

يتضح من هذا الجدول أن إهلاك السنة الأولى تم حسابه على تكلفة الآلة التى تمثل القيمة الدفترية فى بداية السنة . كذلك يوضح الجدول أن إهلاك السنة الأخيرة قد تم تحديده على أساس الفرق بين القيمة الدفترية للآلة فى بداية السنة الخامسة (نهاية السنة الرابعة) والتى بلغت ٢٨٥١ جنيه وقيمة الخردة المتوقعة والتى تبلغ ١٠٠٠ جنيه .

وتجدر الإشارة إلى أن حساب إهلاك السنة الأخيرة على أساس الفرق بين القيمة الدفترية للأصل فى بداية السنة الأخيرة وقيمة الخردة المتوقعة يؤدى إلى نتائج غير منطقية فى بعض الأحيان . وحتى نوضح ذلك افترض أن الحياة الإنتاجية للآلة سنتان وبذلك يكون المعدل الثابت على الرصيد المتناقص ١٠٠٪

وهذا يعنى أن تحمل السنة الأولى بإهلاك يعادل تكلفة الآلة بالكامل ، ومن ثم يكون إهلاك السنة الثانية صفر . كذلك إذا إفترضنا أن قيمة الخردة المتوقعة ٥٠٠ جنيه وليس ١٠٠٠ جنيه كما ورد فى المثال لبلغ إهلاك السنة الأخيرة ٢٣٥١ جنيه (٢٨٥١ - ٥٠٠) وهو أكبر من إهلاك السنة الرابعة وقدره ١٩٠١ جنيه وهو ما لا يتمشى مع مفهوم الإهلاك المتناقص .

وحتى نضمن تناقص الإهلاك السنوى لجميع سنوات الحياة الإنتاجية للأصل ، يتم حساب إهلاك جميع السنوات على القيمة الدفترية للأصل فى بداية العام . وإذا طبقنا هذه الطريقة يحسب إهلاك السنة الخامسة الى النحو التالى : ٢٨٥١ × ٠.٤٪ = ١١٠٤ جنيه وبذلك تكون القيمة الدفترية للآلة فى نهاية السنة الخامسة ٢٨٥١ - ١١٠٤ = ١٧٤٧ جنيه وهي أكبر من قيمة الخردة المتوقعة . كذلك تزيد القيمة الدفترية للأصل فى نهاية سنوات حياته الإنتاجية عن قيمة الخردة المتوقعة إذا ما كانت قيمة الخردة المتوقعة تساوى صفر ، السبب فى ذلك أن القيمة الدفترية لا تصل إلى الصفر إلا فى ما لا نهاية . وعلى العكس من ذلك فانه قد يترتب على حساب إهلاك السنة الأخيرة على القيمة الدفترية أن تقل القيمة الدفترية للأصل فى نهاية السنة الأخيرة عن قيمة الخردة المتوقعة .

ومن الممكن حساب الإهلاك المتناقص بطريقة تضمن تناقص الإهلاك السنوى وكذلك تساوى القيمة الدفترية للأصل فى نهاية السنة الأخيرة مع قيمة الخردة المتوقعة بتحديد نسبة الإهلاك التى تطبق على الرصيد المتناقص عن طريق المعادلة التالية : [١]

$$\text{نسبة الإهلاك المعجل} = ١ - \sqrt[ن]{\frac{\text{قيمة الخردة المتوقعة}}{\text{تكلفة الأصل}}}$$

(١) الدكتور عبد الحى مرعى - مرجع سابق . صفحة ٤٦٧

حيث ن هى عدد سنوات الحياة الإنتاجية المقدرة للأصل .

ويلاحظ أن هذه المعادلة سوف تؤدى إلى معدل إهلاك مرتفع كلما قلت قيمة الخردة المتوقعة ، ليصل هذا المعدل إلى ١٠٠٪ عندما تكون قيمة الخردة المتوقعة تساوى صفر. وهذا يعنى أن تكلفة الأصل تحمل للسنة الأولي ليصبح وصيده صفر ، ومن ثم يكون إهلاك السنوات التالية صفر أيضاً ، ولذلك يفضل دائما حساب نسبة الإهلاك المعجل على أساس ضعف نسبة القسط الثابت .[1]

وبعد أن بينا الطرق المختلفة التى يمكن استخدامها في حساب إهلاك السنة الأخيرة من سنوات الحياة الإنتاجية فسوف نلتزم بطريقة حساب إهلاك السنة الأخيرة على أساس الفرق بين القيمة الدفترية للأصل فى بداية السنة الأخيرة و قيمة الخردة المتوقعة . والسبب فى ذلك هو التركيز على مفهوم تساوى مجموع الإهلاك الموزع على سنوات الحياة الإنتاجية المختلفة على الرغم من إختلاف الإهلاك السنوى فى كل طريقة من الطرق الأربعة .

والآن دعنا نفترض أنه تم استخدام الآلة فى ٤/١٢ / ١٩٨٦ . فى هذه الحالة يحسب مصروف إهلاك الفترات المحاسبية المختلفة بنفس الأسلوب الذى استخدمناه فى طريقة مجموع أرقام السنوات ، أى توزيع الإهلاك السنوى لكل سنة من سنوات الحياة الإنتاجية للآلة على فترتين محاسبيتين . ويوضح الجدول التالى كيفية حساب مصروف إهلاك الفترات المحاسبية المختلفة فى ظل هذا الإفتراض :

---

(١) الدكتور عبد الحى مرعى ، مرجع سابق - صفحة ٥٦٨

سنوات الحياة الإنتاجية	الإهلاك السنوي	الفترات المحاسبية	مصروف الإهلاك الخاص بالفترة المحاسبية	مجمع الإهلاك
١	٨٨٠٠	١٩٨٦/١٢/٣١	(٨٨٠٠ × ٩/١٢) = ٦٦٠٠	٦٦٠٠
٢	٥٢٨٠	١٩٨٧/١٢/٣١	(٨٨٠٠ × ٣/١٢) + (٥٢٨٠ × ٩/١٢) = ٦١٦٠	١٢٧٦٠
٣	٣١٦٨	١٩٨٨/١٢/٣١	(٥٢٨٠ × ٣/١٢) + (٣١٦٨ × ٩/١٢) = ٣٦٩٦	١٦٤٥٦
٤	١٩٠١	١٩٨٩/١٢/٣١	(٣١٦٨ × ٣/١٢) + (١٩٠١ × ٩/١٢) = ٢٢١٨	١٨٦٧٤
٥	١٨٥١	١٩٩٠/١٢/٣١	(١٩٠١ × ٣/١٢) + (١٨٥١ × ٩/١٢) = ١٨٦٣	٢٠٥٣٧
		١٩٩١/١٢/٣١	(١٨٥١ × ٣/١٢) = ٤٦٣	٢١٠٠٠

مقارنة طرق الإهلاك الأربعة :

يبين الجدول التالي الإهلاك السنوي لكل من سنوات الحياة الإنتاجية للآلة والذي تم حسابة وفقا لكل طريقة من طرق الإهلاك الأربعة التي عرضناها في هذا الفصل .

سنوات الحياة الإنتاجية	القسط الثابت	وحدات الإنتاج	مجموع أرقام السنوات	المعدل الثابت على الرصيد المتناقص
١	٤٢٠٠	٤٥٠٠	٧٠٠٠	٨٨٠٠
٢	٤٢٠٠	٧٥٠٠	٥٦٠٠	٥٢٨٠
٣	٤٢٠٠	٥٠٠٠	٤٢٠٠	٣١٦٨
٤	٤٢٠٠	٢٥٠٠	٢٨٠٠	١٩٠١
٥	٤٢٠٠	١٥٠٠	١٤٠٠	١٨٥١
	٢١٠٠٠	٢١٠٠٠	٢١٠٠٠	٢١٠٠٠

يتضح من هذا الجدول ما يلى :

أ - أنه على الرغم من إختلاف الإهلاك السنوى فى الطرق الأربعة إلا أن مجموع إهلاك سنوات الحياة الإنتاجية للأصل يمثل التكلفة الخاضعة للإهلاك .

ب - أن طرق الإهلاك المعجل ، مجموع أرقام السنوات والمعدل الثابت على الرصيد المتناقص ، تؤدى إلى توزيع إهلاك أكبر على السنوات الأولى من عمر الأصل بالمقارنة بطريقة القسط الثابت . وحيث أن مصروف الإهلاك يستقطع من إيرادات الفترة المحاسبية ، لذلك يؤدى إستخدام طرق الإهلاك المعجل إلى إنخفاض أرباح السنوات الأولى من عمر الأصل بالمقارنة بطريقة القسط الثابت مما يترتب عليه تحقيق مزايا ضريبية أفضل فى السنوات الأولى من سنوات الحياة الإنتاجية للأصل . ومن الطبيعى أن تنعكس هذه الآثار فى السنوات الأخيره من الحياة الإنتاجية للأصل [1] .

جـ - أنه ليس هناك إتجاه معين للإهلاك السنوى فى طريقة وحدات الإنتاج . والسبب فى ذلك أن الإهلاك السنوى يعتمد على مقدار الإستفادة من الأصل وهو ما يعبر عنه بالوحدات المنتجة .

٣ - ٤ تعديل الإهلاك :

ذكرنا فيما سبق أن تحديد الإهلاك يعتمد على تقدير كل من سنوات الحياة الإنتاجية للأصل وقيمة الخردة المتوقعة . وبعد إستخدام الأصل وإكتساب الخبرة أو تغير الظروف وتوافر معلومات لم تكن متاحة عند وضعت التقديرات الأولية فإن المنشأة تكون فى وضع أفضل فيما يتعلق بتقدير سنوات الحياة الإنتاجة الباقية وقيمة الخردة المتوقعة . لذلك فأنه أمر مألوف أن تقوم المنشآت

---

(١) لاحظ أنه إذا قامت المنشأة بإحلال الأصول بصورة منتظمة فانه سوف يترتب على إستخدام طرق الإهلاك المعجل انخفاض دائم فى الأرباح بالمقارنة بطريقة القسط الثابت .

بتعديل التقديرات الخاصة بسنوات الحياة الإنتاجية وقيمة الخردة . ويترتب على التقديرات المعدلة الخاصة بأحد هذين العنصرين أو كلاهما سواء بالزيادة أو النقص ضرورة تعديل الإهلاك السنوى لسنوات الحياة الإنتاجية الباقية للأصل المعين .

مثال (٥) :

افترض أن منشأة ما اشترت سيارة صالحة للإستخدام فى ١٩٨٧/١/١ . وقد بلغت تكلفة السيارة ٢٦٠٠٠ جنيه والحياة الإنتاجية المقدرة ٦ سنوات وقيمة الخردة المتوقعة ٢٠٠٠ جنيه . وبعد سنتين من إستخدام السيارة فقد تقرر أن هذه السيارة يمكنها وأن تعمل فقط لمدة ثلاث سنوات إضافية وأن قيمة الخردة المتوقعة ١٢٠٠ جنيه وليس ٢٠٠٠ جنية كما كان مقدراً من قبل . وبافتراض أن المنشأة تستخدم طريقة القسط الثابت فى حساب إهلاك السيارة . يتم تعديل الإهلاك على النحو التالى :

$$\text{الإهلاك السنوى المتساوى قبل التعديل} = \frac{٢٦٠٠٠ - ٢٠٠٠}{٦} = ٤٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وحيث أنه تم تعديل تقديرات سنوات الحياة الإنتاجية وقيمة الخردة بعد استخدام السيارة لمدة سنتين فإن مجمع إهلاك السيارة فى نهاية السنة الثانية يبلغ ٨٠٠٠ جنيه (٤٠٠٠ × ٢) ، وبذلك تكون القيمة الدفترية للسيارة فى بداية سنة التعديل :

تكلفة السيارة	٢٦٠٠٠ جنيه
يخصم : مجمع الإهلاك	٨٠٠٠ جنيه
القيمة الدفترية قبل التعديل	١٨٠٠٠ جنيه

ويحسب الإهلاك السنوى المتساوى بعد التعديل على أساس القيمة الدفترية قبل التعديل وبالأخذ فى الإعتبار التقديرات الجديدة بالنسبة لسنوات الحياة الإنتاجية الباقية ، قيمة الخردة أو كلاهما ، وبذلك يحسب الإهلاك السنوى بعد التعديل على النحو التالى :

الإهلاك السنوي المتساوى بعد التعديل = $\frac{١٨٠٠٠ - ١٢٠٠٠}{٣}$ = ٥٦٠٠ جنيه

وبناء عليه تحمل الحسابات الختامية عن السنوات المنتهية فى١٩٨٩/١٢/٣١ ، ١٩٩٠ ، ١٩٩١ بمصروف إهلاك سنوى قدرة ٥٦٠٠ جنيه .

وجدير بالذكر أن القواعد المحاسبية المقبولة قبولا عاما لا تتطلب تعديل إهلاك السنوات السابقة على تعديل التقديرات فى حالة ما إذا كانت آثار هذا التعديل غير جوهرية بالنسبة لنتائج أعمال هذه السنوات . أما إذا كانت آثار تعديل إهلاك السنوات السابقة على التعديل جوهرية فإنه يجب تعديل رصيد الأرباح المحتجزة فى بداية سنة التعديل بالزيادة أو النقص بفروق تسوية إهلاك السنوات السابقة على تعديل الإهلاك [1] .

٣ - ٥ إثبات الإهلاك بالدفاتر :

يمكن إثبات إهلاك الفترة المحاسبية بالدفاتر باحدى الطريقتين :

الطريقة الأولى : وتقوم على ترحيل مصروف الإهلاك لحساب الأصل المختص وذلك بجعل حساب مصروف إهلاك الأصل مدينا وحساب الأصل

(1) SFAS , No. 16 " Prior Period Adjustments " , Stamford, Conn. 1977, par . 11

دائنا . ويطلق على هذه الطريقة الإستنزال المباشر أى إستنزال الإهلاك مباشرة من الأصل . ولا يؤدى إستخدام هذه الطريقة إلى توفير بيانات عن تكلفة الأصل التى سوف تتناقص من سنة لأخرى بمقدار الإهلاك السنوى أو مجموع ما أهلك من الأصل في تاريخ معين .

الطريقة الثانية : وتقوم على ترحيل مصروف الإهلاك لحساب معاكس للأصل المختص Contra Asset Account يطلق عليه حساب مجمع الإهلاك وهو من الحسابات الدائنة بطبيعتها. وقد سبق وأن ذكرنا أن مجمع الإهلاك يبلغ رصيده فى نهاية سنوات الحياة الإنتاجية للأصل التكلفة الخاضعة للإهلاك ووفقاً لهذه الطريقة يكون القيد الخاص بمصروف الإهلاك على النحو التالى :

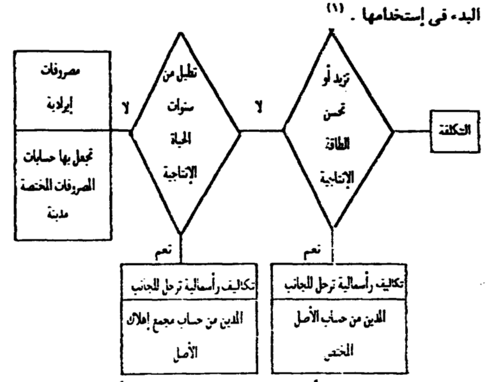
من حـ/ مصروف إهلاك الأصل		xx
إلى حـ/ مجمع إهلاك الأصل	xx	

وتعتبر هذه الطريقة شائعة الإستخدام فى إثبات إهلاك الأصول الملموسة . ولذلك فسوف نستخدمها فى عرض الأجزاء الباقية فى هذا الفصل وننصح باستخدامها فى حل التطبيقات العملية .

ويترتب على إستخدام هذه الطريقة فى إثبات مصروف الإهلاك أن يظل حساب الأصل مسجلاً بالتكلفة التاريخية . وفى الميزانية يتم طرح مجمع إهلاك الأصل من تكلفتة التاريخية لتحديد القيمة الدفترية للأصل . ويرحل مصروف إهلاك الأصل للحساب الختامى باعتباره من مصروفات الفترة .

٤ - المحاسبة عن التكاليف الرأسمالية والمصروفات الإيرادية :

أوضحنا فيما سبق أنه بعد البدء في إستخدام الأصول يجب التفرقة بين التكاليف التي تؤدي إلى زيادة أو تحسين الطاقة الإنتاجية للأصول عما كانت عليه أو التي تطيل من عمرها الإنتاجي عما كان مقدراً من قبل ويطلق عليها بالتكاليف الرأسمالية وبين المصروفات التي تلزم لتشغيل والحفاظ على الأصول في حالة جيدة للإستخدام ويطلق عليها بالمصروفات الإيرادية . ويوضح الشكل التالي أسس التفرقة بين التكاليف الرأسمالية والمصروفات الإيرادية للأصول بعد البدء في إستخدامها .[1]



ويوضح هذا الشكل أن المعالجة المحاسبية للتكاليف الرأسمالية تقوم على جعل حساب الأصل المختص مدينا بتكاليف الإضافة والتحسين بينما تقوم على جعل حساب مجمع إهلاك الأصل المختص مدينا بتكاليف الإصلاحات غير

---

(١) مأخوذ عن

Warren, C. and Fess F., " Financial Accounting " 3rd edition, South - Western Publishing Co. Cincinati, Ohio, 1988 p. 333

العادية والتى تؤدى إلى إطالة سنوات الحياة الإنتاجية للأصل عما كان مقدراً له قبل القيام بتلك الإصلاحات . وتقوم المعالجة المحاسبية للمصروفات الإيرادية على جعل حسابات المصروفات المختصة مدينة بقيمتها . وسوف نعرض فيما يلى لكل من التكاليف الرأسمالية والمصروفات الإيرادية والآثار المترتبة على عدم الدقة فى التفرقة بينهما على نتيجة الأعمال والمركز المالى بشىء من التفصيل .

٤ - ١ التكاليف الرأسمالية :

يطلق إصطلاح التكاليف الرأسمالية على ما يلى :

أ - تكاليف إقتناء أو إنشاء وتجهيز الأصل للإستخدام.

ب - تكاليف الإضافة إلى الأصل .

جـ - تكاليف تحسين كفاءة الأصل .

د - تكاليف الإصلاحات غير العادية للأصل .

وحيث أننا سبق وأن تعرضنا بالتفصيل لتكاليف إقتناء أو إنشاء وتجهيز الأصل عند مناقشتنا لكيفية تحديد تكلفة الأصول ، لذلك فسوف نركز على تكاليف ما بعد إستخدام الأصل وهى الأنواع الثلاثة الأخيرة .

تكاليف الإضافة :

وتمثل تكاليف الإضافة إلى أصل قائم مما يترتب عليه زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل ، ومن أمثلتها بناء طابق جديد فوق مبنى قائم أو بناء جناح جديد للمبنى القائم . وحيث أن الإستفادة من هذه الإضافات سوف تمتد لعدة سنوات ، لذلك ترحل تكاليف الإضافة إلى الجانب المدين من حساب المبانى .

تكاليف التحسين :

وتمثل التكاليف التى تؤدى إلى تحسين نوع الخدمة التى يقدمها الأصل ولا يشترط أن تؤدى إلى زيادة الطاقة الإنتاجية أو سنوات الحياة الإنتاجية للأصل ، ومن أمثلتها إضافة ونش كهربائى لوسيلة نقل بضائع ، تركيب مكيف هواء لسيارة ، أو تركيب مصعد للمبنى وما شابه ذلك . وحيث أن المنافع المترتبة على هذه التحسينات تمتد لعدة سنوات ،لذلك ترحل تكاليف التحسين إلى الجانب المدين من حساب الأصل المختص .

ويترتب علي تكاليف الإضافة والتحسين زيادة تكلفة الأصل المختص ومصروف الإهلاك السنوي لسنوات الحياة الإنتاجية الباقية للأصل ، إذ يبقي الإهلاك السنوي للأصل علي ما هو عليه ويحسب إهلاك الإضافات أو التحسينات بصورة مستقلة لأغراض تحديد إهلاك السنوات المختلفة وجدير بالذكر أنه يتم إهلاك الإضافات أو التحسينات بطريقة إهلاك تختلف عن المستخدمة في إهلاك الأصل .

تكاليف الإصلاحات غير العادية :

يقصد بالإصلاحات غير العادية تلك الإصلاحات ذات الطبيعة الخاصة (غير متكررة) والتى يترتب عليها زيادة سنوات الحياة الإنتاجية للأصل عما كان مقدراً قبل إجراء تلك الإصلاحات ، ومن أمثلتها تركيب موتور جديد لسيارة أو عمل عمرة كاملة لموتور السيارة ، وتركيب موتور جديده لطائره . وقد أشرنا إلى أن المعالجة المحاسبية للإصلاحات غير العادية تقوم على جعل حساب مجمع إهلاك الأصل المختص وليس حساب الأصل مدينا بتكاليف هذه الإصلاحات . ويقوم أساس هذه المعالجة المحاسبية على أنه بجعل حساب مجمع إهلاك الأصل مدينا بتكاليف الإصلاحات غير العادية يكون قد تم إستيعاب بعضا من إهلاك السنوات السابقة نتيجة الزيادة المتوقعة فى سنوات الحياة الإنتاجية للأصل المعين . وجدير بالذكر أن تخفيض مجمع إهلاك الأصل المختص بتكاليف الإصلاحات غير العادية يؤدى إلى زيادة القيمة الدفترية للأصل .

ونعرض فيما يلى كيفية إثبات الإصلاحات غير العادية بالدفاتر وما يترتب عليها من ضرورة تعديل الإهلاك لسنوات الحياة الإنتاجية الجديدة للأصل من خلال المثال التالى :

مثال (٦) :

افترض أن سيارة النقل والبالغ تكلفتها ۸۷۰۰۰ جنيه عند إستخدامها فى ١ / ١ / ١٩٨٥ قد قدرت حياتها الإنتاجية بخمس سنوات تقطع خلالها السيارة ١٤٠٠٠٠ كيلو متر ، وأن قيمة الخردة المتوقعة ٣٠٠٠ جنيه وقد قطعت السيارة خلال سنة ١٩٨٥ ٥٠٠٠٠ كيلو متر ، وخلال سنة ١٩٨٦ ٣٥٠٠٠ كيلو متر وخلال سنة ١٩٨٧ ٤٠٠٠٠ كيلو متر . وقد قامت المنشأة فى ١٩٨٨/١/٢ بعمل عمرة كاملة لموتور السيارة تكلفت ١٦٠٠٠ جنيه سددت

نقداً الأمر الذى سيترتب عليه أنه يمكن وأن تعمل السيارة لمدة ثلاث سنوات إضافية مقدر أن تقطع خلالها ١٠٠٠٠٠ كيلومتر ، وقد قطعت السيارة خلال سنة ١٩٨٨ وبعد إجراء العمرة ٤٢٠٠٠ كيلومتر .

نوضح فيما يلى الخطوات اللازمة لتعديل الإهلاك بعد إجراء الإصلاحات غير العادية :

إهلاك الكيلو متر قبل إجراء العمرة = (٨٧٠٠٠ ــ ٣٠٠٠) ÷ ١٤٠٠٠٠ = ٦ر جنيه / كيلومتر

مجمع إهلاك السيارة فى ٢ / ١ / ١٩٨٨ وقبل إجراء العمرة الكاملة :

٦ر (٥٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠ + ٣٥٠٠٠) = ٧٥٠٠٠ جنيه

وبالتالى تكون القيمة الدفترية للسيارة قبل إجراء العمرة الكاملة :

تكلفة السيارة	٨٧٠٠٠	جنيه
يخصم : مجمع إهلاك السيارة	٧٥٠٠٠	
القيمة الدفترية للسيارة قبل أجراء العمرة	١٢٠٠٠	

وفى ٢ / ١ / ١٩٨٨ يتم إثبات تكاليف العمرة الكاملة لموتور السيارة وهى إصلاحات غير عادية بالقيد الآتى [١] :

١٦٠٠٠		من حـ/ مجمع إهلاك السيارة	٨٨/١/٢
	١٦٠٠٠	إلى حـ/ النقدية	
		إثبات سداد نفقات عمرة كاملة لموتور السيارة	

(١) بدلاً من إثبات تكاليف الإصلاحات غير العادية مباشرة فى حساب مجمع إهلاك الأصل ، فانه من الممكن إثبات سداد تكاليف العمرة وذلك بجعل حساب الإصلاحات غير العادية مدينا وحساب النقدية دائنا ثم بعد ذلك يتم إقفال الإصلاحات غير العادية فى حساب مجمع إهلاك وذلك بجعل حساب مجمع إهلاك الأصل مدينا وحساب الإصلاحات غير العادية دائنا .

وبترحيل هذا القيد لحساب مجمع إهلاك السيارة فى الجانب المدين يصبح رصيد مجمع إهلاك السيارة ٥٩٠٠٠ جنيه (٧٥٠٠٠ - ١٦٠٠٠) . وبناء عليه تكون القيمة الدفترية للسيارة بعد إجراء الإصلاحات غير العادية :

تكلفة السيارة	٨٧٠٠٠ جنيه
يخصم : مجمع إهلاك السيارة بعد عمل العمرة الكاملة	٥٩٠٠٠
القيمة الدفترية للسيارة بعد إجراء العمرة	٢٨٠٠٠

وتستخدم القيمة الدفترية للسيارة بعد عمل العمرة الكاملة ، قيمة الخردة المتوقعة والتى لم تتغير فى المثال و عدد الكيلومترات المتوقع أن تقطعها السيارة بعد إجراء العمرة فى حساب إهلاك الكيلومتر بعد إجراء العمرة الكاملة على النحو التالى :

إهلاك الكيلومتر بعد إجراء العمرة الكاملة = $\frac{٢٨٠٠٠ - ٣٠٠٠}{١٠٠٠٠٠}$ = ٢٥ر جنيه / كيلومتر

وبناء عليه يكون مصروف إهلاك السيارة عن سنة ١٩٨٨ والتى قطعت خلالها السيارة ٤٢٠٠٠ كيلومتر : ٤٢٠٠٠ × ٢٥ر = ١٠٥٠٠ جنيه ويجرى بها قيد التسوية الآتى :

١٠٥٠٠		من حـ/ مصروف إهلاك السيارة	٨٨/١٢/٣١
	١٠٥٠٠	إلى حـ/ مجمع إهلاك السيارة	

ويظهر حساب مجمع إهلاك السيارة على النحو التالى :

منه		ح/ مجمع إهلاك السيارة	لــه
١٦...	إلى النقدية ٢/٩/١٩٨٨	٦٥...	رصيد ١/١/١٩٨٨
٥٩...	رصيد دائن بعد إجراء العمرة		
٧٥...		٧٥...	
		٥٩...	رصيد ٢/٩/١٩٨٨
٦٩٥..	رصيد دائن ٣١/١٢/١٩٨٨	١٠٥..	من ح / مصروف إهلاك السيارة ٣١/١٢/١٩٨٨
٦٩٥..		٦٩٥..	

وتظهر السيارة فى الميزانية العمومية فى ٣١ / ١٢ / ١٩٨٨ كما يلى :

أصول		الميزانية العمومية فى ٣١/١٢/١٩٨٨	خصوم
	٨٧...	سيارة	
	٦٩٥..	يخصم : مجمع إهلاك	
١٧٥..			

٤ - ٢ المصروفات الإيرادية :

يشير إصطلاح المصروفات الإيرادية بوجه عام إلى تلك المصروفات التى يتم مقابلتها مع إيرادات الفترة المحاسبية المعينة لأغراض تحديد نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة . وفيما يختص بالأصول طويلة الأجل وبعد البدء فى إستخدامها فإن المصروفات الإيرادية تعني تلك المصروفات التى تلزم لتشغيل

الأصول والحفاظ عليها فى حالة جيدة للإستخدام وفى مستوى إنتاجى كفء .

وتعتبر أجور عمال تشغيل الآلات ، القوى المحركة ، البنزين من الأمثلة الخاصة بالمصروفات التى تلزم لتشغيل الأصول . وتعتبر الصيانة والإصلاحات العادية أفضل مثال على المصروفات التى تؤدى إلى المحافظة على الأصول فى حالة جيدة للإستخدام وفى مستوى إنتاجى كفء . ويرجع السبب فى إعتبار مصروفات الصيانة والإصلاحات العادية بمثابة مصروفات إيرادية هو أنه لا يترتب عليها زيادة الطاقة الإنتاجية أو سنوات الحياة الإنتاجية وأنه من الطبيعى القيام بها بصورة متكررة فى ظل ظروف التشغيل العادية . ومن الأمثلة الواضحة فى هذا المجال التفتيش الدورى على الآلات ، تشحيم الآلات والسيارات ، تغيير زيت مواتير السيارات ، تغيير أجزاء بسيطة مثل السيور الكاتشوك ، تغيير الإطارات الهالكة للسيارات بأخرى جديدة ، وترميم وطلاء المبانى .

وتقوم المعالجة المحاسبية للمصروفات الإيرادية على جعل حساب المصروف المختص مدينا بقيمة المصروف . وبناء على ذلك يتم جعل حساب أجور العمال مدينا بأجور عمال تشغيل الآلات ، حساب مصروفات الصيانة مدينا بقيمة تشحيم السيارات والإصلاحات العادية للآلات أو قد يخصص حساب مستقل للصيانة والإصلاح الخاصة بكل أصل . وقد سبق القول بأن حسابات المصروفات الإيرادية الخاصة بالأصول طويلة الأجل تقفل فى نهاية الفترة فى الحساب الختامى شأنها فى ذلك شأن المصروفات الإيرادية الأخرى .

التكاليف غير الضرورية لإقتناء وتجهيز الأصول والتكاليف ضئيلة القيمة :

ذكرنا عند مناقشتنا لكيفية تحديد تكلفة الأصول طويلة الأجل أنه لا يدرج فى تكلفة الأصل التكاليف غير الضرورية لإقتناء وتجهيز الأصل فى

الظروف العادية . وبناء على ذلك فإن تكاليف إصلاح تلف حدث لآلة أثناء عملية النقل أو التركيب تعتبر مصروف إيرادى ويجعل بها حساب مصروفات الصيانة والإصلاحات العادية مدينا . وكذلك فإن رسوم مخالفة سيارة النقل أثناء عملية نقل الآلة يجعل بها حساب المصروفات العمومية أو حساب المخالفات مدينا . وكثيرا ما تقوم المنشآت بشراء أدوات تؤدى خدمة لعدد من السنوات مثل أدوات النظافة من مكانس يدويه، صناديق قمامة ، أو مثل طفايات السجاير . ونظراً لضآلة قيمة هذه الأدوات فإن اعتبارها تكاليف رأسمالية وتوزيع تكلفتها على عدد من السنوات لن يكون له تأثير جوهرى على القوائم المالية ، لذلك يتم إعتبار قيمة هذه الأدوات مصروفات إيرادية ويجعل بها حساب أدوات النظافة مدينا .

٤ - ٣ الآثار المترتبة على عدم الدقة فى التفرقة بين التكاليف الرأسمالية والمصروفات الإيرادية :

قبل أن نوضح هذه الآثار تجدر الإشارة إلى أن المصروفات الإيرادية ستقطع قيمتها بالكامل من إيرادات الفترة المحاسبية بينما يستقطع جزء من التكاليف الرأسمالية يتمثل فى مصروف الإهلاك من إيرادات الفترة المحاسبية . وبناء على ذلك فان عدم الدقة فى التفرقة بين التكاليف الرأسمالية و المصروفات الإيرادية يؤدى إلى عدم المقابلة السليمة لإيرادات الفترة بالمصروفات الخاصة بتلك الفترة وما يترتب على ذلك من عدم دقة نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة وكذلك عدم إظهار المركز المالى بصورة سليمة .

وتؤدي المعالجة المحاسبية لتكاليف رأسمالية بطريق الخطأ علي أنها مصروفات إيرادية ، كما لو تم تسجيل تكاليف عمرة كاملة لموتور السيارة على أنها مصروف صيانة ، إلى تضخيم مصروفات الفترة ومن ثم تخفيض أرباح أو

زيادة خسائر الفترة . وفى حالة عدم إكتشاف وتصحيح الخطأ ، فإنه سيترتب على ذلك زيادة أرباح أو تخفيض خسائر الفترات التالية لأنها لن تتحمل بالإهلاك الخاص باستخدام السيارة . بالإضافة إلى ذلك فإن اعتبار التكاليف الرأسمالية بطريق الخطأ مصروفات إيرادية يؤثر على المركز المالى للفترة المحاسبية التى وقع فيها الخطأ والفترات التالية وذلك بتخفيض قيمة الأصول إلى أن يتم اكتشاف وتصحيح الخطأ .

وتؤدى المعالجة المحاسبية لمصروف إيرادى بطريق الخطأ على أنه تكاليف رأسمالية ، كما لو تم جعل حساب السيارات مدينا بقيمة استبدال الإطارات الهالكه للسيارة بأخرى جديدة ، إلى تخفيض مصروفات الفترة ومن ثم تضخيم أرباح أو تخفيض خسائر الفترة . وفى حالة عدم إكتشاف وتصحيح الخطأ فإنه سيترتب على ذلك تخفيض أرباح أو زيادة خسائر الفترات التالية لأنها سوف تتحمل بمصروف إهلاك إضافى لا مبرر له . بالإضافة إلى ذلك فإن إعتبار المصروف الإيرادي بطريق الخطأ علي أنه تكاليف رأسمالية يؤثر علي المركز المالي للفترة المحاسبية التى وقع فيها الخطأ والفترات التالية وذلك بتضخيم قيمة الأصول إلى أن يتم إكتشاف وتصحيح الخطأ .

٥ - المحاسبة عن التخلص من الأصول :

أوضحنا فيما سبق أن المبانى والمعدات والتركيبات لها حياة إنتاجية محددة . وتتوقف مقدره هذه الأصول على تأدية الخدمة التى تم الحصول عليها من أجلها على عدد من الأسباب أهمها التدهور التدريجى الناشىء عن الإستخدام ، التقادم ، أو لأى سبب أخر . وفى هذه الحالات فإنه يتم التخلص من هذه الأصول إما بالبيع أو المبادلة بأصل آخر أو التخريد عند إنتهاء حياتها الإنتاجية ، أو قبل ذلك فى بعض الأحيان .

وتتطلب المعالجة المحاسبية للتخلص من الأصول الخاصعة للإهلاك ما يلى :

أولا : تسجيل مصروف الإهلاك للأصل المختص عن مده إستخدامه خلال الفترة المحاسبية التى تمت فيها عملية البيع أو المبادلة أو التخريد . وتحسب هذه المدة من بداية الفترة المحاسبية وحتى تاريخ البيع أو المبادلة أو التخريد [1] . وبعد إجراء القيد اللازم وترحيله للحسابات المختصة فإن حساب مجمع الإهلاك يكون قد رحل إليه إهلاك الأصل منذ إستخدامة فى أنشطه المنشأة وحتي تاريخ التخلص منه ، وبناء عليه يتم حساب القيمة الدفترية للأصل بالفرق بين تكلفته التاريخية ومجمع إهلاكه حتى تاريخ التخلص منه .

---

(١) تجدر الإشارة إلى أنه طبقا لقاعدة حساب الإهلاك لأقرب شهر فانه لا يدخل شهر التخلص من الأصل فى حساب مدة الإستخدام إذا تمت عملية البيع أو المبادلة أو التخريد قبل يوم ١٢ حيث لا يكون قد تم إستخدام الأصل لمدة نصف شهر على الأقل .

ثانيا : تحديد المكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناشئة عن عملية التخلص من الأصل والتى يعتمد حسابها على طريقة التخلص من الأصل .

ثالثا : استبعاد تكلفة الأصل ومجمع إهلاكه حتى تاريخ التخلص منه من الحسابات المختصة . ويتم ذلك بجعل حساب الأصل دائنا بالتكلفة التاريخية وحساب مجمع إهلاك الأصل مدينا بقيمة مجمع إهلاك الأصل حتى تاريخ التخلص منه .

رابعا : تسجيل قيمة الأصل أو الأصول التى تم الحصول عليها نتيجة عملية البيع أو المبادلة وفق القواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

خامسا : الإعتراف بالمكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناشئة عن عملية التخلص من الأصل بما يتمشى مع القواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً . ونظراً لأن المكاسب أو الخسائر الرأسمالية تنشأعن عمليات عارضة لا تتصف بالدورية أو التكرار ، لذلك فإنها تدرج فى قائمة الدخل متعددة المراحل فى قسم الإيرادات والمصروفات الأخرى غير المتعلقة بالأنشطة الرئيسية للمنشأة .

وسوف نوضح فيما يلى المعالجة المحاسبية الخاصة بكل طريقة من طرق التخلص من الأصول :

٥ -١ بيع الأصول الخاضعة للإهلاك :

تحدد المكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناشئة عن بيع الأصل بالفرق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية للأصل فى تاريخ البيع . [1]

---

١) بالنسبة للأراضى والتى لا تخضع للإهلاك تحدد المكاسب أو الخسائر الرأسمالية بالفرق بين ثمن البيع والتكلفة التاريخية للأراضى المباعة .

مثال (٧) :

افترض أن احدى المنشآت إستخدمت آلة فى خط الإنتاج فى ١٩٨٤/١/٥ . وقد بلغت تكلفة الآلة عند استخدامها ١٦٠٠٠ جنية وسنوات الحياة الإنتاجية المقدرة خمس سنوات ، وقدرت قيمة الخردة المتوقعة ١٠٠٠ جنية . *وبافتراض أنه تم بيع الآلة نقداً فى ١٩٨٨/٩/٧* بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه .

المطلوب : إجراء قيود اليومية اللازمة سنة ١٩٨٨ لإثبات مصروف الإهلاك وبيع الآلة وتصوير الحسابات المتعلقة بها مع العلم بأن المنشأة تستخدم طريقة مجموع أرقام السنوات في حساب إهلاك الآلة .

أولا : يتم حساب إهلاك فترة الإستخدام سنة البيع وهى ثمانية أشهر (١٩٨٨/١/١ وحتى ١ / ٩ / ١٩٨٨) ، إجراء قيد اليومية اللازم و تحديد مجمع إهلاك الآلة فى تاريخ البيع على النحو التالى :

$$\text{إهلاك السنة الرابعة} = (١٦٠٠٠ - ١٠٠٠) \times \frac{٢}{١٥} = ٢٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{إهلاك فترة الإستخدام سنة البيع} = ٢٠٠٠ \times \frac{٨}{١٢} = ١٣٣٣ \text{ جنيه}$$

ويجرى القيد التالى لإثبات الإهلاك الخاص بسنة البيع :

١٣٣٣		من ح/ مصروف إهلاك الآلة	١٩٨٨/٩/٧
	١٣٣٣	إلى ح/ مجمع إهلاك الآلة	

ويتم تحديد مجمع إهلاك الآلة في تاريخ البيع على النحو التالي :

إهلاك السنوات السابقة على سنة البيع (٨٥ ، ٨٦ ، ٨٧)

(١٦٠٠٠ - ١٠٠٠) × $\frac{١٢}{١٥}$ = ١٢٠٠٠ جنيه

يضاف : إهلاك فترة الإستخدام سنة ١٣٣٣ جنيه

مجمع إهلاك الآلة في تاريخ البيع ١٣٣٣٣

وبذلك تكون القيمة الدفترية للآلة في تاريخ البيع = ١٦٠٠٠ - ١٣٣٣٣ = ٢٦٦٧ جنيه

> المكاسب (الخسائر) الرأسمالية = ثمن بيع الآلة — القيمة الدفترية للآلة فى تاريخ البيع

= ٢٠٠٠ - ٢٦٦٧ = (٦٦٧) جنيه خسائر رأسمالية

ويتم تحقيق الخطوات من الثالثة إلى الخامسة من خلال قيد اليومية التالى :

		من مذكورين	١٩٨٨/٩/٧
٢٠٠٠		حـ/ النقدية (ثمن البيع)	
١٣٣٣٣		حـ/ مجمع إهلاك الآلة	
٦٦٧		حـ/ خسائر رأسمالية (بيع)	
	١٦٠٠٠	إلى حـ / الآلة (تكلفة)	
		بيع آلة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه	
		وإقفال الحسابات الخاصة بها	

ويقفل حساب مصروف إهلاك الآلة وكذلك حساب الخسائر الرأسمالية فى الحساب الختامى في نهاية الفترة المحاسبية على أن يظهر كل منهما فى القسم الخاص به بقائمة الدخل متعددة المراحل . ويظهر كل من حساب الآلة

وحساب مجمع إهلاك الآلة على النحو التالى :

منـــه — ح / الآلة — لـــه

١٦٠٠٠	رصيـــد	١٩٨٨/١/١	١٦٠٠٠	من مذكورين	٨٨/١/٧
١٦٠٠٠			١٦٠٠٠		

منـــه — ح /مجمع إهلاك الآلة — لـــه

١٣٣٣٣	إلى ح / الآلة	٨٨/٩/٧	١٢٠٠٠	رصيد	٨٨/١/١
			٢٠٠٠	من ح/ مصروف إهلاك الآلـــة	٨/ /٩/٧
١٣٣٣٣			١٣٣٣٣		

أما إذ كان ثمن البيع أكبر من القيمة الدفترية للآلة فى تاريخ البيع فاز المنشأة ستحقق مكاسب رأسمالية من عملية بيع الآلة . فيفرض أن المنشأة باعت الآلة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، تتم عملية تحديد المكاسب الرأسمالية واجراء القيد الخاص باثبات عملية البيع على النحو التالى :

المكاسب الرأسمالية = ٣٠٠٠ - ٢٦٦٧ = ٣٣٣ جنيه

		من مذكورين	١٩٨٨/٩/٧
٣٠٠٠		ح/ النقدية	
١٣٣٣٣		ح/ مجمع إهلاك الآلة	
		إلى مذكورين	
	١٦٠٠٠	ح/ الآلة	
	٣٣٣	ح/ مكاسب رأسمالية (بيع)	
		بيع آلة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه واقفال الحسابات الخاصة بها	

وفى الواقع العملى فانه نادرا ما يتساوى ثمن بيع الأصل مع قيمته الدفترية فى تاريخ البيع . وإذا حدث ذلك فلن يكون هناك مكاسب أو خسائر رأسمالية ويتم إجراء قيد البيع بجعل حساب النقدية مدينا بمبلغ ٢٦٦٧ جنيه وحساب مجمع إهلاك الآلة مدينا بمبلغ ١٣٣٣٣ جنيه وحساب الآلة دائنا بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه .

٥ - ٢ مبادلة الأصول الخاضعة للإهلاك :

حيث أن هدف أى منشأة ما من إستخدام الأصول هو ان تساهم فى تحقيق الإيرادات ، لذلك فإنه من الضرورى أن تقوم المنشآت باحلال أصول قديمة بأخرى جديدة تؤدى نفس الوظيفة وخاصة بالنسبة لبعض عناصر الأصول مثل الآلات ، المعدات المكتبية والسيارات . وكثيراً ما يتم التخلص من الأصل القديم والحصول على الأصل الجديد من خلال عملية واحدة كما هو الحال بالنسبة لمبادلة أصل قديم بأخر جديد يؤدى نفس الوظيفة ، حيث تقوم المنشأة بسداد الفرق بين سعر الأصل الجديد وقيمة السماح التى يمنحها البائع مقابل حصوله على الأصل القديم . وفى بعض الأحيان فانه قد تتم عملية مبادلة أصل قديم

بآخر جديد لا يؤدى نفس الوظيفة كما هو الحال بالنسبة لمبادلة حاسب آلى بآلات كاتبة أو مبادلة سيارة ملاكى بسيارة نقل بضائع .

وتحدد المكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناشئة عن عملية المبادلة بالفرق بين قيمة السماح الممنوح على الأصل القديم والقيمة الدفترية للأصل القديم فى تاريخ عملية المبادلة . وحيث أن القواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً تختلف من حيث الإعتراف بالمكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناشئة عن مبادلة أصول تؤدى نفس الوظيفة عنها فى حالة أصول تؤدى وظيفة مختلفة ، لذلك سوف نعرض كل حالة على حدة .

٥ - ٢ - ١ مبادلة أصول بأخرى تؤدى نفس الوظيفة :

تتطلب القواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاما بالنسبة لمبادلة أصول قديمة بأخرى جديدة تؤدى نفس الوظيفة الإعتراف بالخسائر الرأسمالية الناشئة عن عملية المبادلة وعدم الإعتراف بالمكاسب الرأسمالية الناشئة عن عملية المبادلة [1] . ويقوم الأساس النظرى للإعتراف بالخسائر الرأسمالية فى هذه الحالات على عدم تضخيم تكلفة الأصل الجديد بالخسائر الرأسمالية الناشئة عن عملية المبادلة لأنه إذا لم تتم عملية المبادلة لكان من الممكن الحصول على الأصل الجديد بالسعر النقدى الذى يحدده البائع . ويقوم الأساس النظرى لعدم الإعتراف بالمكاسب الرأسمالية فى هذه الحالات على أن الإيرادات والمكاسب يتم الإعتراف بها إذا تحقق شرطان : أولهما أن تتم عملية مبادلة ، وثانيهما أن تكون عملية اكتساب الإيرادات أو المكاسب قد تمت لدرجة كبيرة . لذلك فإنه عند قيام منشأة بمبادلة أصل قديم بأخر جديد يؤدى نفس الوظيفة لا يتحقق

(1) APB Opinion No. 29 " Accounting For Nonmonetary Transactions " American Inistitute of Certified Public Accountants, New York) , 1973,par. 16

الشرط الثانى حيث أنه لا يجب الإعتراف بالمكاسب الرأسمالية لمجرد استبدال أصل بأخر يؤدى نفس الوظيفة بل أن الإيرادات سوف يتم إكتسابها من إنتاج وبيع السلع والخدمات والتى من أجلها يتم الحصول على الأصل الجديد [1] . وبناء على ما سبق فإنه يتم إستخدام المكاسب الرأسمالية فى تخفيض تكلفة الأصل الجديد . وسوف نبين المعالجة اللازمة في كل من الحالتين(مكاسب أو خسائر مبادلة) من خلال المثال التالى :

مثال (٨) :

افترض أن إحدى المنشآت قامت فى ١٩٨٨/٤/١ بمبادلة سيارة ملاكى مستعملة بأخرى جديدة . وقد بلغت تكلفة السيارة عند استخدامها فى ١٩٨٤/٩/١٨ مبلغ ... ٢١ جنيه ، وقد بلغ مجمع إهلاك السيارة فى ١٩٨٧/١٢/٣١ مبلغ ..١٤٨ جنيه . ويبلغ السعر النقدى للسيارة الجديدة ... ٣٢ جنيه ، وقد سمح البائع بمبلغ .. ٢٥ جنيه من قيمتها مقابل حصولة على السيارة القديمة وقامت المنشأة بسداد باقى المستحق نقداً .

فاذا علمت أن الحياة الإنتاجية للسيارة القديمة قدرت ..... ٢ كيلومتر وأن قيمة الخردة المتوقعة ... ١ جنيه ، وأن السيارة قطعت خلال الثلاثة أشهر من عام ١٩٨٨ ... ١٥ كيلومتر .

.. المطلوب : إجراء قيود اليومية اللازمة سنة ١٩٨٨ لإثبات مصروف الإهلاك وعملية مبادلة السيارة .

أولا : يتم حساب إهلاك فترة استخدام السيارة سنة المبادلة وهى ثلاثة أشهر (١٩٨٨/١/١ حتى ١٩٨٨/٤/١) ، إجراء قيد اليومية اللازم ،

---

(1) Ibid , par. 16

تحديد مجمع إهلاك السيارة فى تاريخ المبادلة على النحو التالى :

إهلاك الكيلومتر = $\frac{\text{٢١٠٠٠ ــ ١٠٠٠}}{\text{٢٠٠٠٠}}$ = ١ر جنيه

إهلاك فترة الإستخدام سنة ١٩٨٨ = ١٥٠٠٠ × ١ر = ١٥٠٠ جنيه

ويجرى بها القيد التالى :

١٥٠٠		من حـ/ مصروف إهلاك السيارة	٨٨/٤/١
	١٥٠٠	إلى حـ/ مجمع إهلاك السيارة	

مجمع إهلاك السيارة في تاريخ المبادلة :

إهلاك السنوات السابقة على سنة المبادلة

(حتى ٨٧/١٢/٣١) ١٤٨٠٠ جنيه

يضاف : إهلاك فترة الإستخدام سنة المبادلة ١٥٠٠

مجمع إهلاك السيارة فى تاريخ المبادلة ١٦٣٠٠

بذلك تكون القيمة الدفترية للسيارة القديمة فى تاريخ المبادلة :

٢١٠٠٠ ــ ١٦٣٠٠ = ٤٧٠٠ جنيه

ثانيا : تحديد المكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناشئة عن المبادلة عن طريق المعادلة التالية :

المكاسب (الخسائر) الرأسمالية =	قيمة السماح الممنوح على الأصل القديم	ــ	القيمة الدفترية للأصل فى تاريخ المبادلة

= ٢٥٠٠ ـ ٤٧٠٠٠ = (٢٢٠٠) جنيه خسائر

وحيث أنه يتم الإعتراف بالخسائر الرأسمالية ، لذلك يتم تسجيل السيارة الجديدة بالسعر النقدى ، وبذلك يظهر قيد المبادلة (يشمل الخطوات ثالثا ورابعا وخامسا) على النحو التالى :

		من مذكورين	١٩٨٨/٤/١
٣٢٠٠٠		حـ/ السيارة (الجديدة)	
١٦٣٠٠		حـ/ مجمع إهلاك السيارة (القديمة)	
٢٢٠٠		حـ/ خسائر رأسمالية (مبادلة)	
		إلى مذكورين	
	٢٩٥٠٠	حـ/ النقدية (٣٢٠٠٠ - ٢٥٠٠)	
	٢١٠٠٠	حـ/ السيارة (القديمة)	
		مبادلة سيارة ملاكى بأخري جديدة فى حالة خسائر رأسمالية	

أما إذا كانت قيمة السماح الممنوح على السيارة القديمة أكبر من القيمة الدفترية لها فى تاريخ المبادلة ستتحقق مكاسب رأسمالية من عملية المبادلة . فبفرض أن البائع سمح بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه مقابل حصوله على السيارة القديمة وأن المنشأة قامت بسداد الباقى نقداً، تتم عملية تحديد المكاسب الرأسمالية وإجراء القيد الخاص باثبات عملية المبادلة على النحو التالى :

المكاسب الرأسمالية = ٦٠٠٠ ـ ٤٧٠٠٠ = ١٣٠٠ جنيه

وحيث أنه لا يتم الإعتراف بالمكاسب الرأسمالية فى حالة مبادلة أصل قديم بأخر جديد يؤدى نفس الوظيفة ، لذلك فانه يتم تخفيض السعر النقدى للسيارة الجديدة بقيمة هذه المكاسب لأغراض تحديد

تكلفتها التى ستبلغ ..٣.٧ جنيه (...٣٢ - ..١٣.) . ويمكن تحديد تكلفة السيارة الجديدة بطريقة أخرى عن طريق إضافة القيمة الدفترية للسيارة القديمة للمبلغ النقدي الذى سيتم سداده فى عملية المبادلة كالتالى : [..٤٧ + (...٣٢ـ ...٦)] ، ويظهر قيد اليومية الخاص بعملية المبادلة على النحو التالى :

١٩٨٨/٤/١	من مذكورين		
	ح/ السيارة (الجديدة)		٣.٧..
	ح/ مجمع إهلاك السيارة (القديمة)		١٦٣..
	إلى مذكورين		
	ح/ النقدية (...٣٢ - ...٦)	...٢٦	
	ح/ السيارة (القديمة)	...٢١	
	مبادلة سيارة ملاكى بأخري جديدة فى حالة مكاسب رأسمالية		

نخلص مما سبق إلى أن الأصل الجديد الذى يتم الحصول عليه فى عملية مبادلة أصول تؤدى نفس الوظيفة يسجل بالسعر النقدى فى حالة ما إذا ترتب علي عملية المبادلة خسائر رأسمالية بينما يسجل بالفرق بين السعر النقدى والمكاسب الرأسمالية إذا ما ترتب على عملية المبادلة مكاسب رأسمالية .

٥ - ٢ - ٢ مبادلة أصول بأخرى لا تؤدى نفس الوظيفة :

تتطلب القواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً بالنسبة لمبادلة أصول بأخرى لا تؤدى نفس وظيفة الإعتراف بكل من المكاسب أو الخسائر الرأسمالية

الناشئة عن عملية المبادلة [1] .

مثال (٩) :

افترض نفس بيانات المثال رقم (٢) إلا أنه تم مبادلة السيارة الملاكى المستعملة بسيارة نصف نقل . فبفرض أن قيمة السماح على السيارة الملاكى المستعملة بلغ ..٢٥ جنيه تكون الخسائر الرأسمالية الناشئة عن عملية المبادلة ..٢٢ جنيه . ويظهر قيد اليومية الخاص بعملية المبادلة مطابقا للقيد الذى سبق وأن أجريناه فى حالة الخسائر الرأسمالية الناشئة عن مبادلة السيارة الملاكى المستعملة بأخري جديدة . وبفرض أن قيمة السماح ...٦ جنيه تكون المكاسب الرأسمالية الناشئة عن عملية المبادلة ..١٣ جنيه . ويظهر قيد اليومية الخاص بعملية المبادلة على النحو التالى :

		من مذكورين	١٩٨٨/٤/١
...٣٢		حـ/ السيارة (الجديدة)	
..١٦٣		حـ/ مجمع إهلاك السيارة	
		إلى مذكورين	
	...٢٦	حـ / النقدية (...٣٢ - ...٦)	
	...٢١	حـ/ السيارة (القديمة)	
	..١٣	حـ/ مكاسب رأسمالية (مبادلة)	
		مبادلة سيارة ملاكى بسيارة نقل فى حالة مكاسب رأسمالية	

(1) Ibid , par . 18

وتجدر الإشارة إلى أنه يترتب على الإعتراف بكل من المكاسب والخسائر الرأسمالية فى حالة مبادلة أصول بأخرى لا تؤدى نفس الغرض تسجيل الأصل الجديد الذى تم الحصول علية فى عملية المبادلة بالسعر النقدى سواء ترتب على عملية المبادلة مكاسب أو خسائر رأسمالية .

٥ - ٣ تخريد الأصول الخاضعة للإهلاك :

ذكرنا أنه يتم تخريد الأصول الخاضعة للإهلاك عند إنتهاء سنوات حياتها الإنتاجية أو قبل ذلك فى بعض الأحيان . وتقوم المعالجة المحاسبية لتخريد الأصول على الإعتراف بكل من الخسائر والمكاسب والخسائر الرأسمالية الناشئة عن عملية التخريد . وسوف نعرض الحالات المختلفة لتخريد الأصول من خلال المثال التالى :

مثال (١٠) :

افترض أن احدى المنشآت استخدمت آلة فى خط الإنتاج فى ١٩٨٧/١/١ ، وقد بلغت تكلفة الآلة عند استخدامها ....١ جنيه وسنوات حياتها الإنتاجية ٤ سنوات وأن ليس لها قيمة خردة متوقعة . وتستخدم المنشأة طريقة القسط الثابت فى حساب إهلاك الآلة .

المطلوب : إجراء قيد اليومية اللازم لتخريد الآلة فى ظل الإفتراضات التالية :

١ - أنه تم تخريد الآلة فى ١٩٩٠/١٢/٣١ .

٢ - أنه تم تخريد الآلة فى ١٩٩٠/١/٢ ولا ينتظر أن يكون لها قيمة بيعية .

٣ - أنه تم تخريد الآلة فى ١٩٩٠/١/٢ و ينتظر أن يكون لها قيمة بيعية .

الإهلاك السنوى المتساوى = $\frac{١٠٠٠٠}{٤}$ = ٢٥٠٠ جنيه

فى الإفتراض الأول تم تخريد الآلة في ١٩٩٠/١٢/٣١ أى فى نهاية سنوات حياتها الإنتاجية ، وبذلك يكون مجمع إهلاك الآلة فى تاريخ التخريد : ١٠٠٠٠ جنيه (٢٥٠٠ × ٤) وتكون الآلة اهلكت دفتريا بالكامل . ويجرى القيد التالى لإثبات تخريد الآلة :

١٠٠٠٠		من حـ/ مجمع إهلاك الآلة	١٩٩٠/١٢/٣١
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ الآلة	
		إثبات تخريد آلة مهلكه	
		دفتريا بالكامل	

فى الإفتراضين الثانى الثالث تم تخريد الآلة فى ١٩٩١/١٠/٢ أى قبل إنتهاء سنوات حياتها الإنتاجية بثلاثة أشهر ، لذلك يحسب مجمع إهلاك الآلة فى تاريخ التخريد على النحو التالى :

إهلاك السنـوات السابقـة على سنـة التخريـد

(٨٧ ، ٨٨ ، ٨٩) = ٢٥٠٠ × ٣ = ٧٥٠٠ جنيه

إهلاك فترة الإستخدام سنة التخريد = ٢٥٠٠ × $\frac{٩}{١٢}$ = ١٨٧٥

مجمع إهلاك الآلة فى تاريخ التخريد ٩٣٧٥ جنيه

وبذلك تكون القيمة الدفترية للآلة فى تاريخ التخريد

١٠٠٠٠ ـ ٩٣٧٥ = ٦٢٥ جنيه

وحيث أنه طبقا للإفتراض الثانى لا ينتظر أن يكون للآلة قيمة بيعية ، لذلك تعتبر القيمة الدفترية للآلة فى تاريخ التخريد خسائر رأسمالية ، ويجري قيد التخريد فى هذه الحالة على النحو التالى :

		من مذكورين	٩٠/١٢/٣١
٩٣٧٥		ح/ مجمع إهلاك الآلة	
٦٢٥		ح/ خسائر رأسمالية (تخريد)	
	١٠٠٠٠	إلى ح/ الآلة	
		إثبات تخريد آلة قبل إنتهاء حياتها الإنتاجية	

وطبقا للإفتراض الثالث ينتظر وأن يكون للآلة قيمة بيعية ، لذلك يحمل مخزن الخردة بالقيمة الدفترية للآلة فى تاريخ التخريد وإلى أن تتم عملية بيع الآلة المخردة وتحدد المكاسب أو الخسائر الرأسمالية . ويجرى قيد تخريد الآلة على النحو التالى :

		من مذكورين	٩٠/١٢/٣١
٩٣٧٥		ح/ مجمع إهلاك الآلة	
٦٢٥		ح/مخزن الخردة	
	١٠٠٠٠	إلى ح / الآلة	
		إثبات تخريد آلة ينتظر أن يكون لها قيمة سوقية	

وبفرض أن هذه الآلة تم بيعها فى ١٩٩١/٢/١٢ بمبلغ ٧٥٠ جنيه ، تكون هناك مكاسب رأسمالية قدرها ١٢٥ جنيه (٧٥٠ ـ ٦٢٥) . ويتم

إثبات بيع الآلة المخردة كالآتي :

٧٥.		من حـ/ النقدية	٩١/ ٢/١٢
		إلى مذكورين	
	٦٢٥	حـ/مخزن الخردة	
	١٢٥	حـ/ مكاسب رأسمالية (تخريد)	
		إثبات بيع آلة مخردة فى حالة مكاسب رأسمالية	

وإذا تم بيع الآلة المخردة بقيمة تقل عن قيمتها الدفترية عند التخريد ستظهر خسائر رأسمالية .

وبعد أن أوضحنا المعالجة المحاسبية للتخلص من الأصول الخاضعة للإهلاك ، نود الإشارة إلى أن المكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناشئة عن البيع أو المبادلة أو التخريد إنما تتأثر بالطريقة المستخدمة في حساب الإهلاك (القسط الثابت ، الوحدات الإنتاجية ، مجموع أرقام السنوات ، والمعدل الثابت على الرصيد المتناقص) . ويمكن التحقق من ذلك باستخدام طريقة أخرى للإهلاك غير المنصوص عليها فى أى من الأمثلة السابقة وتحديد المكاسب أو الخسائر الرأسمالية حسب الطريقة التى سيتم إستخدامها .

أسـئلة وتمـــارين

الفصـــل الســابع

السـوال الأول :

علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب :

١ - تمتد خدمات أو منافع الأصول طويلة الأجل لمدة تزيد عن سنة .

٢ - يدرج العقار الذي تقوم بشرائه شركة عقارات ضمن الأصـول طويلة الأجـل .

٣ - تدرج تكاليف إصلاح تلفيات الآلات إثناء تركيبها ضمن تكلفة الآلات .

٤ - تشتمل تكلفة الأراضي في حالة شراء أراضي مقام عليها مبني قديم لن يستخدم علي تكاليف إزالة هذا المبني .

٥ - يتم تسجيل الأصول المشتراة كمجموعة بالدفاتر بقيمتها السوقية التي يحددها الخبراء المختصون .

٦ - من الضروري أن يدرج في تكلفة الأصل جميع التكاليف اللازمة لتملك الأصل وتهيئته للإستخدام في أعمال المنشأة .

٧ - من الضروري أن يحسب إهلاك علي تكاليف تحسين الأراضي .

٨ - يدرج التأمين علي مبني خلال فترة إنشائه ضمن تكاليف المبني .

السؤال الثاني :

علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب :

١ - يشير الإهلاك إلي عملية توزيع القيمة السوقية للأصل الخاضع للإهلاك علي الفترات المستفيدة من خدمات هذه الأصل .

٢ - ليس المقصود من المحاسبة عن الإهلاك تقييم الأصول الخاضعة للإهلاك .

٣ - لا يعتبر الإهلاك مصدراً من مصادر النقدية .

٤ - يعتبر عامل التقادم العامل الوحيد المسبب للإهلاك .

٥ - قد تتمثل التكلفة الخاضعة للإهلاك في تكلفة الأصل .

٦ - تقوم طريقة وحدات الإنتاج علي حساب إهلاك متسوي لكل سنة من سنوات الحياة الإنتاجية للأصل .

٧ - يترتب علي التطورات التكنولوجية السريعة زيادة سنوات الحياة الإنتاجية المقدرة للأصـول .

٨ - يحسب الإهلاك السنوي في جميع طرق الرهلاك علي التكلفة الخاضعة للإهــلاك .

٩ - يترتب علي تعديل سنوات الحياة الإنتاجية المقدرة للأصل بالنقص إذا كانت المنشأة تستخدم طريقة القسط الثابت ، إنخفاض قسط الإهلاك السنوي عن سنوات الحياة الإنتاجية الباقية للأصل .

١٠ - من الضروري أن يتناقص إهلاك السنة الأخيرة من سنوات الحياة الإنتاجية للأصل عن السنة السابقة عليها بغض النظر عن الطريقة المستخدمة في حساب إهلاك السنة الأخيرة .

السؤال الثالث :

علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب :

١ - يعتبر ثمن شراء أدوات نظافة تكاليف رأسمالية حيث غالباً ما يتم الإستفادة من خدماتها لمدة تزيد عن سنة .

٢ - تعتبر تكاليف تركيب مكيف هواء للسيارة مصروفات إيرادية حيث لن يترتب عليها زيادة سنوات الحياة الإنتاجية للسيارة عما كان مقداراً لها

من قبل .

٣ - يجعل حساب السيارات مديناً بثمن شراء إطار جديد للسيارة بدلاً من إطار هالك .

٤ - التفرقة بين التكاليف الرأسمالية والمصروفات الإيرادية ضرورية لأغراض كل من الحسابات الختامية والميزانية العمومية .

٥ - اعتبار أحد المصروفات الإيرادية عن طريق الخطأ تكاليف رأسمالية يؤدي إلي المغالاة في الأرباح وتخفيض الأصول في السنة التي حدث فيها الخطأ .

٦ - يترتب علي الإصلاحات غير العادية زيادة تكلفة الأصل المختص بتكاليف هذه الأصلاحات .

٧ - تنشأ مكاسب رأسمالية في حالة بيع أصل تقل قيمته الدفترية في تاريخ البيع عن ثمن البيع .

٨ - تحدد المكاسب أو الخسائر الرأسمالية الناشئة عن عملية مبادلة أصل قديم بآخر جديد بالفرق بين سعر الأصل الجديد والقيمة الدفترية للأصل القديم في تاريخ المبادلة .

٩ - يعني عدم الإعتراف بالمكاسب الرأسمالية الناشئة عن عملية مبادلة أصل قديم بآخر جديد يؤدي نفس الوظيفة تجاهل قيمة المكاسب عند تحديد تكلفة الأصل الجديد .

١٠ - يترتب علي تخريد الأصول خسائر رأسمالية في جميع الأحوال .

السؤال الرابع :

أي من العناصر التالية يعتبر تكاليف رأسمالية وأيهما يعد مصروفاً إيرادياً :

١ - ثمن شراء قطعة أرض .

٢ - تكاليف بناء سور حول قطعة الأرض المشتراه .

٣ - البضائع المشتراه بغرض البيع .

٤ - تكاليف طلاء المباني .

٥ - الرسوم الجمركية علي آلات مستوردة من الخارج بغرض الإستخدام .

٦ - أجور عمال تشغيل الآلات .

٧ - تكاليف تركيب مصعد لأحد المباني .

٨ - رسوم مخالفة لسيارة النقل أثناء عملية نقل الآلات المستوردة من الخـــارج .

٩ - ثمن شراء اطار جديد لسيارة بدلاً من الإطار الهالك .

١٠ - التأمين السنوي علي مباني المصنع .

التمـــارين :

التمـرين الأول :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها منشأة ناصر خلال سنة ١٩٨٨ :

١ - اشترت مبني في ١٥ فبراير بلغ سعر شراؤه ١٦٠٠٠٠ جنيه سدد نصفها نقداً والباقي يسدد بعد شهرين .

٢ - سددت نقداً في ١٧ فبراير رسوم تسجيل المبني وقدرها ٥٠٠ جنيه.

٣ - سددت نقداً في ٢٨ فبراير تكاليف التوصيلات الكهربائية اللازمة للمبني والتي بلغت ٢٥٠٠ جنيه .

٤ - سددت نقداً في ١٢ إبريل مبلغ ١٥٠ جنيه قيمة فاتورة الكهرباء للمبني المذكور عن شهر مارس .

٥ - سددت نقداً في ٣٠ يونيو مبلغ ٣٠٠ جنيه مرتبات الحراس عن المبني

المذكور .

والمطلوب : إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة .

التمرين الثاني :

فيما يلي عناصر المدفوعات والمتحصلات الخاصة بالأراضي ، تحسينات الأراضي ، والمباني التي قامت بشرائها وإنشائها إحدي المنشآت لإستخدامها في أعمالها :

١ - ثمن شراء مقام عليها مبني قديم	١٧٠٠٠٠	جنيه
٢ - ضرائب عن قطعة الأرض التزمت المنشأة بسدادها	٨٧٥٠	جنيه
٣ - تكاليف إزالة المبني القديم	٥٨٠٠	جنيه
٤ - أتعاب محاماه عن شراء الأرض	٩٠٠	جنيه
٥ - تكاليف تمهيد الأرض	٩٧٠٠	جنيه
٦ - أتعاب مهندسين لتصميم والإشراف علي المبني الجديد	٦٠٠٠	جنيه
٧ - تأمين لمدة سنة خلال فترة إنشاء المبني	٥٥٠٠	جنيه
٨ - مستخلصات مدفوعة للمقاول عن المبني الجديد	٧٥٠٠٠٠	جنيه
٩ - مصاريف إصلاح تلف للمبني سببته عاصفة خلال فترة الإنشاء .	١٥٠٠	جنيه
١٠ - تكاليف إقامة موقف لسيارات العملاء	١١٥٠٠	جنيه
١١ - رسوم توصيل المياة للمبني	٢٥٠٠	جنيه
١٢ - أموال مقترضة لسداد مستخلصات المقاول	٦٠٠٠٠٠	جنيه
١٣ - فوائد عن قرض لتمويل عملية إنشاء المبني	٣٩٠٠٠	جنيه

والمطلوب :

إستخدام الجدول التالي في تحديد تكلفة الأراضي ، تحسينات الأراضي ، المباني ، أو أن التكلفة المعينة لا تخص أي من الأصول السابقة :

العنصر	أراضي	تحسينات أرضي	مبـاني	أخري
(١)				
(٢)				
.				
.				
.				
(١٣)				

التمرين الثالث :

في ١٩٩١/١/٥ قامت منشأة الخطيب للسياحة بشراء مكتب به بعض التجهيزات صالح للإستخدام في أعمال المنشأة . وقد بلغ سعر الشراء الإجمالي ٢٥٠٠٠٠ جنيه تم سداده نقداً . وقد قدر الخبراء المختصون أن القيمة السوقية للأراضي المقام عليها المبني ١٦٥٠٠٠ جنيه والمباني ١٠٥٠٠٠ جنيه والأثاث والتجهيزات ٣٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

١ - تحديد تكلفة كل من الأصول المشتراه علي حده .

٢ - إجراء قيد اليومية اللازم لإثبات شراء الأصول

التمرين الرابع :

في ١٠/١/١٩٨٧ اشترت منشأة أكرم آلة بلغت تكلفتها ٣٩٠٠٠ جنيه . وقد بلغت تكاليف تهيئة الآلة للإستخدام ٣٠٠٠ جنيه . وقد قدرت الحياة الإنتاجية للآلة بأربعة سنوات متوقعة أن تعمل خلالها الآلة ٢٠٠٠٠٠ ساعة تشغيل وقيمة الخردة المتوقعة ٢٠٠٠ جنيه .

المطلوب : إعداد جدول يبين الإهلاك السنوي للآلة ، مجمع الإهلاك ، والقيمة الدفترية للآلة في نهاية كل سنة من سنوات حياتها الإنتاجية في ظل طرق الإهلاك المختلفة علماً بأن الآلة عملت ٥٠٠٠٠ ساعة ، ٨٠٠٠٠ ساعة ، ٤٥٠٠٠ ساعة ، ٢٥٠٠٠ ساعة في السنوات الأربعة علي التوالي .

التمرين الخامس :

افترض في التمرين الرابع أن الآلة تم إستخدامها في ١/٥/١٩٨٧ وأن الفترة المحاسبية للمنشأة تنتهي في ٣١/١٢ من كل عام .

المطلوب : أن تحسب مصروف إهلاك الآلة الذي يحمل للفترات المحاسبية المختلفة في ظل :

١ – طريقة مجموع أرقام السنوات .

٢ – طريقة المعدل الثابت علي الرصيد المتناقص .

التمرين السادس :

في ٣/١/١٩٨٤ اشترت منشأة الأشطر سيارة صالحة للإستخدام بلغت تكلفتها ١٨٣٥٠ جنيه . وقد قدرت سنوات الحياة الإنتاجية للسيارة بستة سنوات وقيمة الخردة المتوقعة ٥٠٠ جنيه . ونظراً لأنة تم صيانة السيارة بصورة جيدة فقد تقرر في ١/١/١٩٨٨ أن السيارة يمكنها وأن تعمل خمسة سنوات

إضافيـــة .

فآذا علمت أن المنشأة تستخدم طريقة مجموع أرقام السنوات في حساب إهلاك السيارة :

المطلوب : إجراء قيد اليومية اللازم لإثبات مصروف إهلاك السيارة في ١٩٨٨/١٢/٣١ وأن تحسب القيمة الدفترية للسيارة في ذلك التاريخ .

التمرين السـابع :

اختر الإجابة الصحيحة من الإجابات المعطاه لكل حالة من الحالات التالية مدعماً اجابتك بالعمليات الحسابية اللازمة :

الحـالة الأولي :

إذا بلغت تكلفة إحدي الآلات ٣٢٥٠٠ جنيه وسنوات الحياة الإنتاجية المقدرة ٥ سنوات أو ١٥٠٠٠٠ وحدة إنتاج وقيمة الخردة المتوقعـــة ٥٠٠ جنيه فإن :

(أ) إهلاك السنة الثانية من سنوات الحياة الإنتاجية للآلة طبقاً لطريقة المعدل الثابت علي الرصيد المتناقص يبلغ ١٩٥٠٠ جنيه .

(ب) إهلاك السنة الثالثة من سنوات الحياة الإنتاجية للآلة طبقاً لطريقة مجموع أرقام السنوات يبلغ ٦٥٠٠ جنيه .

(جـ) إهلاك السنة الرابعة من سنوات الحياة الإنتاجية للآلة طبقاً لطريقة وحدات الإنتاج يبلغ ٢١ر جنيه (مقرباً لأقرب قرش) إذا بلغت الوحدات المنتجة خلال تلك السنة ١٥٠٠٠ وحدة .

(د) لا شيء مما تقدم .

(هـ) بعض ما تقدم .

الحالة الثانية :

بلغت تكلفة إحدي الآلات التي تم الحصول عليها في ٢٠ إبريل ١٩٩١ مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه . وقد تم إستخدام الآلة في أول مايو ١٩١١ . وقد قدرت سنوات الحياة الإنتاجية لهذه الآلة بخمس سنوات وقيمة الخردة المتوقعة ٢٠٠٠ جنيه . فإذا علمت أن المنشأة تستخدم طريقة مجموع أرقام السنوات في حساب إهلاك الآلات وأن الفترة المحاسبية تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام ، فإن مصروف إهلاك الآلة عن الفترة المحاسبية المنتهية في ١٩٩٢/١٢/٣١ يبلغ :

(أ) ٤٨٠٠ جنيه (ب) ٥٢٠٠ جنيه

(جـ) ٥٣٠٠ جنيه (د) لا شيء مما سبق .

الحالة الثالثة :

بلغت تكلفة إحدي الآلات التي تم إستخدامها في ١٩٨٥/١/١ مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه وقدرت سنوات حياتها الإنتاجية في ذلك التاريخ بثماني سنوات وقيمة الخردة المتوقعة ٢٠٠٠ جنيه . وفي ١٩٨٩/١/١ تبين للإدارة أنه يمكن لهذه الآلة وأن تعمل ستة سنوات إضافية وأن قيمة الخردة المتوقعة ١٠٠٠ جنيه. فإذا علمت أن المنشأة تستخدم طريقة القسط الثابت في حساب إهلاك الآلات ، فإن مصروف إهلاك سنة ١٩٨٩ مقرباً لأقرب جنيه يبلغ :

(أ) ١٦٦٧ جنيه . (ب) ١٣٣٣ جنيه .

(جـ) ٢٢٥٠ جنيه . (د) ١٨٠٠ جنيه .

(هـ) لا شيء مما سبق .

الحالة الرابعة :

اشترت إحدي المنشآت سيارة مستعملة بمبلغ ١٤٠٠٠ جنيه في ١٩٩٠/٦/١٥ وقد بلغت تكاليف اصلاح السيارة واستبدال قطع الغيار اللازمة قبل البدء في إستخدامها ٣٠٠٠ جنيه . وقد بدء في إستخدام السيارة اعتباراً من ١٩٩٠/٧/١ . وقد قدرت سنوات الحياة الإنتاجية للسيارة بأربعة سنوات . وقيمة الخردة المتوقعة ١٠٠٠ جنيه . وتستخدم المنشأة طريقة القسط الثابت في حساب إهلاك السيارات . فإذا تم تسجيل تكاليف إصلاح السيارة وقطع الغيار اللازمة عن طريق الخطأ علي أنها مصروفات صيانة واصلاح عادية وكانت الفترة المحاسبية للمنشأة تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام فإن ذلك الخطأ يؤدي إلي :

(أ) تضخيم مصروفات الفترة المحاسبية المنتهية في ٩٠/١٢/٣١ بمبلغ ٢٦٢٥ جنيه .

(ب) تضخيم قيمة الأصول في الميزانية العمومية في ٩٠/١٢/٣١ بمبلغ ١٦٢٥ جنيه .

(جـ) تخفيض مصروفات الفترة المحاسبية المنتهية في ٩٠/١٢/٣١ بمبلغ ٢٢٥٠ جنيه .

(د) تخفيض قيمة الأصول في الميزانية العمومية في ٩٠/١٢/٣١ بمبلغ ٢٢٥٠ جنيه .

الحالة الخامسة :

بلغت تكلفة إحدي الآلات ٢٥٠٠٠ جنيه ، وقد تم بيعها بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه . فإذا كان نصيب هذه الآلة من مجمع الإهلاك حتي تاريخ البيع ٢٢٥٠٠ جنيه ، فإن المكاسب أو الخسائر الرأسمالية تكون :

(أ) ١٠٠٠ جنيه خسائر .

(ب) ١٠٠٠ جنيه مكاسب .

(جـ) ٢٥٠٠ جنيه خسائر .

(د) ٢٥٠٠ جنيه مكاسب .

الحالة السادسة :

بلغت تكلفة إحدي السيارات القديمة ٣٠٠٠٠ جنيه . وقد تم مبادلة هذه السيارة بأخري جديدة يبلغ سعرها ٥٠٠٠٠ جنيه . بأفتراض أن نصيب السيارة من مجمع الإهلاك حتي تاريخ المبادلة يبلغ ٢٨٠٠٠ جنيه وأن البائع سمح بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه نظير السيارة القديمة ، تحدد تكلفة السيارة الجديدة وفقاً للقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً علي أساس :

(أ) ٤٧٥٠٠ جنيه .

(ب) ٤٩٥٠٠ " .

(جـ) ٥٠٠٠٠ " .

(د) ٥٠٥٠٠ " .

الحالة السابعة :

بلغت تكلفة إحدي الآلات القديمة ٣٠٠٠٠ جنيه . وقد تم مبادلة هذه الآلة بأخري جديدة تؤدي نفس الوظيفة بلغ سعرها ٥٠٠٠٠ جنيه . بأفتراض أن

نصيب الآلة من مجموع الإهلاك حتي تاريخ المبادلة يبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وأن البائع سمح بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه نظير الآلة القديمة ، تحدد تكلفة الالة الجديدة وفقاً للقواعد المحاسبية المقبولة عاماً علي أساس :

(أ) ٤٥٠٠٠ جنيه .

(ب) ٤٦٠٠٠ " .

(جـ) ٥٠٠٠٠ " .

(د) ٥٤٠٠٠ " .

التمرين الثامن :

في ١٩٨٤/١/١ اشترت منشأة السلام سيارة نقل بضائع بلغ سعر شرائها ٦٦٠٠٠ جنيه . وقد قدرت سنوات الحياة الإنتاجية للسيارة بخمسة سنوات وقيمة الخردة المتوقعة ٦٠٠٠ جنيه . وفي ١٩٨٧/١/١ قامت المنشأة بعمل عمرة كاملة لموتور السيارة بلغت تكلفتها ٥٠٠٠ جنيه إلا أنه سيترتب علي تلك العمرة أنه يمكن للسيارة أن تعمل لمدة ٣ سنوات أخري وأن قيمة الخردة المتوقعة ٢٠٠٠ جنيه . وتستخدم المنشأة طريقة مجموع أرقام السنوات في حساب إهلاك سيارات النقل .

المطلوب :

١ - إجراء قيد اليومية اللازم لمصروف إهلاك سنة ١٩٨٤ .

٢ - إجراء قيد اليومية اللازم لإثبات عمرة السيارة في ١٩٨٧/١/١ .

٣ - إجراء قيد اليومية اللازم لمصروف إهلاك سنة ١٩٨٧ .

التمرين التاسع :

بلغت تكلفة إحدي الآلات التى تم استخدامها فى خط الإنتاج في ١٩٨٧/١/٦ مبلغ ٢١٥٠٠ جنيه . وقد قدرت الحياة الإنتاجية لهذه الآلة بأربعة سنوات وقيمة الخردة المتوقعة ١٥٠٠ جنيه . وقد تم بيع هذه الآلة فى ١٩٩٠/٧/٨ بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه

والمطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات مصروف إهلاك الآلة سنة ١٩٩٠ وكذلك بيع الآلة :

١ - بافتراض أن المنشأة تستخدم طريقة القسط الثابت فى حساب إهلاك الآلة .

٢ - بافتراض أن المنشأة تستخدم طريقة مجموع أرقام السنوات فى حساب إهلاك الآلة .

التمرين العاشر :

قامت منشأة الكمال فى ١٩٨٩/٧/١ بمبادلة آلة مستعملة بآلة جديدة تؤدى نفس الوظيفة . وقد بلغ سعر الآلة الجديدة ٢٣٠٠٠ جنيه . وتبلغ تكلفة الآلة المستعملة ١٩٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها حتى تاريخ المبادلة ١٤٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

١ - إجراء قيد اليومية اللازم لعملية المبادلة وفقاً للقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاما بافتراض أن البائع سمح بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه نظير حصولة على الآلة القديمة وأن المنشأة قامت بسداد الباقى نقدا .

٢ - أفتراض أن البائع سمح بمبلغ ٦٢٠٠ جنيه نظير الآلة المستعملة وأن المنشأة قامت بسداد الباقى نقداً. ما هو قيد اليومية اللازم لعملية المبادلة وفقا للقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

٣ - افترض أن الآلة الجديدة لا تؤدى نفس وظيفة الآلة القديمة وأن البائع

سمح بمبلغ ..٦٢ جنيه نظير حصوله على الآلة القديمة . ماهو قيد اليومية اللازم لعملية المبادلة وفقاً للقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

التمرين الحادي عشر :

فى ١٩٨٤/١/١ اشترت منشأة محمد خليل آلة بلغت تكلفتها ...٤٢ جنيه وتقدر سنوات حياتها الإنتاجية بخمس سنوات وقيمة الخردة المتوقعة ...٢ جنيه . وقد تم مبادلة هذه الآلة بأخرى جديدة تؤدى نفس الوظيفة فى ١٩٨٧/١/٧ . إذا علمت أن المنشأة تستخدم طريقة المعدل الثابت على الرصيد المتناقص فى حساب إهلاك الآلة .

المطلوب :

١ - أن تحسب مجمع إهلاك الآلة كما يظهر فى ١٩٨٧/١/١.

٢ - إجراء قيد اليومية اللازم لاثبات إهلاك الآلة القديمة سنة ١٩٨٧ .

٣ - افترض أن سعر الآلة الجديدة ...٨٥ جنيه وأن البائع سمح بمبلغ ...١٤ جنيه نظير الآلة القديمة ، ما هو قيد اليومية اللازم لعملية المبادلة .

٤ - افترض أن قيمة السماح الممنوح على الآلة القديمة ...٦٠ جنيه ، ما هو قيد اليومية اللازم لعملية المبادلة .

التمرين الثاني عشر :

فى ١٩٨٦/١/١ قامت منشأة النصر بشراء حاسب آلى بلغت تكلفتة ....٢ جنيه . وقد قدرت الحياة الإنتاجية للحاسب ...٥ ساعة تشغيل بعدها لا يكون له أى قيمة خردة . وتتبع المنشأة فى حساب إهلاك الحاسبات الآلية طريقة وحدات الإنتاج (ساعات التشغيل فى هذه الحالة) . وقد تم تشغيل الحاسب الآلى ...١٢ ساعة ، ...١٥ ساعة ، ....١ ساعة في السنوات ٨٦ ، ٨٧ ، ٨٨ على التوالى . فاذا علمت أن الإدارة قررت تخريد

الحاسب الآلى فى ١٩٨٩/٧/١ بعد أن عمل ...٥ ساعة تشغيل خلال السنة :

المطلوب :

١ - إجراء قيد اليومية اللازم لإثبات مصروف إهلاك الحاسب الآلى سنة ١٩٨٩ .

٢ - إجراء قيد اليومية اللازم لتخريد الحاسب الآلى بافتراض أنه ليس له قيمة بيعية متوقعة .

الفصل الثامن
فى جرد الإستثمارات المالية والحقوق غير النقدية والأصول غير الملموسة

١ – مقدمة وخطة الفصل :

يتناول هذا الفصل الجرد والتسويات الجردية المتعلقة بما تبقى من أصول غير نقدية قد تكون ذات أهمية فى ميزانية بعض الوحدات الإقتصادية . فيتناول الفصل جرد الإستثمارات فى أوراق مالية بخلاف السندات ، ويتناول جرد الحقوق غير النقدية ثم يتناول جرد الأصول غير الملموسة .

٢ – جرد الإستثمارات المالية فى أوراق مالية بخلاف السندات :

قد تقوم الوحدة المحاسبية بالإستثمار فى وحدات أخرى عن طريق شراء أوراق مستندات حصص ملكية فى هذه الوحدات ، يطلق علىها الأسهم ، كما قد تقوم بالاستثمار فى شراء سندات تصدرها هذه الوحدات أو فى سندات حكومية . وتعتبر السندات من الأصول النقدية لأن قيمتها الإسمية تتحدد بعدد وحدات محدد من النقود يمكن الحصول عليها فى أجل معين . أما الإستثمارات فى أسهم رأس المال فهى تمثل مستندات مشاركة فى ملكية الشركات المصدرة لهذه الأسهم ، ورغم أنها تكون ذات قيمة إسمية فى غالبية الأحوال إلا أنها غير محددة القيمة لا من حيث وحدات النقدية التى يمكن الحصول عليها فى مقابلها ولا بأجل معين يمكن تحويلها إلى نقدية فيه . بمعنى أن مشترى هذه الأسهم ليس دائناً للشركة المصدرة لها بمبلغ معين يستحق له قبلها فى تاريخ معين ، وأنما هو شريك فى ملكيتها بقدر ما يمتلك من أسهم بالمقارنة بالعدد الكلى لأسهم رأس المال . وبالتالى فيكون له حق فى نصيب فى الأرباح التى تحققها الشركة المصدرة للأسهم ، كما قد يفقد إستثماراته أو جزء

منها إذا ما أصيبت الشركة بخسائر فادحة . ولذلك لا تعتبر الإستثمارات المالية فى أسهم رأس المال الخاصة بشركات أخرى من الأصول النقدية لأنها لا تنطوى على حق نقدى ثابت فى المقدار والأجل .

وقد تكون الإستثمارات فى أوراق مالية قصيرة الأجل ، بمعنى أن شرائها ليس لغرض الإحتفاظ بها لآجال طويلة ، وإنما لإستثمار فائض النقدية لفترة قصيرة ، كما قد تكون طويلة الأجل ، بمعنى أن شرائها يتم لأغراض الأحتفاظ بها لمدة طويلة تحقيقاً لأغراض أخرى بخلاف إستثمار فائض النقدية .

ويتم تسجيل الإستثمارات فى أوراق مالية ، سواء كانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل ، بجملة التكاليف وقت الشراء ، والتى تنطوى على ثمن الشراء مضافاً إليه أية عمولات أو مصاريف أخرى ترتبط بالعملية وقت حدوثها . فإذا قامت شركة الفلاح التجارية مثلاً بشراء ١٠٠٠ سهم من أسهم المتحدة للإسكان من البورصة بواقع ١٠,٥ جنيه للسهم ، وبلغت مصاريف الشراء من سمسرة وعمولات ١٠٥ جنيه ، لأغراض الإحتفاظ بها لمدة طويلة ، فإن إثبات العملية يكون كالآتى :

١٠٦٠٥		من حـ/ الإستثمارات طويلة الأجل فى أوراق مالية (حـ/ إستثمارات فى أسهم المتحدة للإسكان)	تاريخ الشراء
	١٠٦٠٥	إلى حـ/ النقديـة	

وإذا قامت نفس الشركة بشراء ٥٠٠ سهم من أسهم بنك مصر أمريكا بسعر ١١ جنيه للسهم مضافاً إليها سمسرة وعمولات مبلغ ٢٥٠ جنيه فى ١٩٨٥/١/٥ ، لإستثمار فائض النقدية وإعادة بيعها فى البورصة عند الحاجة إلى نقدية ، فإن إثبات هذه العملية يكون كالآتى :

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٥٧٥٠		من حـ/ الإستثمارات قصيرة الأجل فى أوراق مالية (حـ/ إستثمارات فى أسهم بنك مصر – أمريكا)	٨٥/١/٥
	٥٧٥٠	إلى حـ/ النقديـة	

وإذا ما حلت الحاجة إلى نقدية فإن الوحدة المحاسبية تستطيع بيع جزء من إستثماراتها قصيرة الأجل أو كلها . وقد يترتب على عملية البيع تحقيق أرباح أو خسائر تتمثل فى الفرق بين صافى حصيلة البيع والتكلفة عند الشراء . فإذا إفترضنا مثلاً أن شركة الفلاح باعت ٢٠٠ سهم من أسهم بنك مصر أمريكا فى ٢/٢٣ بسعر ١٢,٥ جنيه للسهم وبلغت مصاريف البيع ٩٥ جنيه فإن إثبات العملية يكون كالآتى :

تكلفة السهم عند الشراء = ٥٧٥٠ جنيه ÷ ٥٠٠ سهم = ١١,٥ جنيه

تكلفة الأسهم المباعة = ١١,٥ × ٢٠٠ = ٢٣٠٠ جنيه

صافى حصيلة البيع = ٢٥٠٠ – ٩٥ = ٢٤٠٥ جنيه

ويكون القيد كالآتى :

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٢٤٠٥		من حـ/ النقدية	
		إلى مذكورين :	
	٢٣٠٠	حـ/ الإستثمارات قصيرة الأجل فى أوراق مالية (حـ/ إستثمارات فى أسهم بنك مصر – أمريكا)	٨٥/٢/٢٣
	١٠٥	حـ/ أرباح بيع الإستثمارات قصيرة الأجل	

وإذا قامت الشركة فى ٨٥/٤/٢٥ ببيع باقى أسهم بنك مصر أمريكا بسعر ١١,٣ جنيه للسهم ومصاريف بيع ١١٢ جنيه ، فإن إثبات العملية يكون كالآتى :

تكلفة الأسهم المباعة = ١١,٥ × ٣٠٠ = ٣٤٥٠ جنيه

صافى حصيلة البيع = ٣٣٩٠ − ١١٢ = ٣٢٧٨ جنيه

خسائر البيع ١٧٢ جنيه

ويكون القيد كالآتى :

		من مذكورين :	
٣٢٧٨		حـ/ النقدية	٤/٢٥
١٧٢		حـ/ خسائر بيع الإستثمارات قصيرة الأجل	
	٣٤٥٠	إلى حـ/ الإستثمارات قصيرة الأجل فى أوراق مالية	
		(حـ/ إستثمارات فى أسهم بنك مصر أمريكا)	

ويقفل حسابى أرباح البيع وخسائر البيع فى حساب الأرباح والخسائر . أما الإستثمارات المالية قصيرة الأجل فتظهر فى الأصول المتداولة فى الميزانية سابقة للنقدية مباشرة (على أساس الترتيب التنازلى للأصول المتداولة) . أما الإستثمارات المالية طويلة الأجل فتظهر فى الميزانية بعد الأصول الثابتة وقبل الأصول المتداولة .

ويتم التحقق من وجود وملكية الإستثمارات المالية بشقيها عن طريق الإطلاع على شهادات الأسهم ومستندات الملكية . أما التحقق من القيمة فتختلف الطريقة المطبقة عملاً لحساب القيمة فى حالة الإستثمارات طويلة الأجل عنها فى حالة الإستثمارات قصيرة الأجل . فالقاعدة العامة أن تقييم الإستثمارات طويلة الأجل يكون بالتكلفة ، بينما تقيم الإستثمارات قصيرة الأجل بالتكلفة أو السوق أيهما أقل . غير

أن مبدأ الأفصاح وقاعدة الحيطة والحذر تؤدى إلى ضرورة توضيح سعر السوق للإستثمارات طويلة الأجل كملحوظة بيانية في الميزانية . أما الإستثمارات قصيرة الأجل فيكون مخصص بالفرق بين التكلفة وسعر السوق فى حالة إنخفاض سعر السوق عن التكلفة ، أو يذكر سعر السوق كملحوظة بيانية فى حالة زيادة سعر السوق عن التكلفة.

فلو إفترضنا مثلاً أن رصيد الإستثمارات فى أوراق مالية فى دفاتر الشركة العامة للتجارة فى ٨٥/١٢/٣١ أظهر الآتى : إستثمارات طويلة الأجل فى أسهم شركة العامرية للغزل والنسيج ٢٥٦٠٠ جنيه ، إستثمارات قصيرة الأجل فى أسهم الغزل الأهلية ١٢٥٠٠ جنه . وقد بلغ سعر السوق لهذه الإستثمارات على التوالى ٣٠١٠٠ جنيه ، ١١٤٠٠ جنيه ، فإنه يلزم تكوين مخصص لإنخفاض أسعار الإستثمارات المالية قصيرة الأجل بمبلغ ١١٠٠ جنيه بالقيد التالى :

مدين	دائن	البيان	التاريخ
١١٠٠		من حـ/ خسائر هبوط أسعار إستثمارات مالية قصيرة الأجل	٨٥/١٢/٣١
	١١٠٠	إلى حـ/ مخصص هبوط أسعار إستثمارات مالية قصيرة الأجل	

وتظهر الإستثمارات فى الميزانية كالآتى :

الشركة العامة للتجارة

الميزانية العمومية فى ٨٥/١٢/٣١

الأصــول

	جنيه	جنيه
الأصــول الثابتــة :		
. . . .		
. . . .		
مجموع الأصول الثابتة	ــــــــ	. . .
إستثمارات مالية طويلة الأجل		٢٥٦٠٠
(سعر السوق ٣٠١٠٠ جنيه)		
الأصول المتداولة :		
. . . .	. . .	
جنيــه		
١٢٥٠٠ إستثمارات مالية قصيرة الأجل		
١١٠٠ – مخصص هبوط أسعار		
ــــــــ	١١٤٠٠	
نقدية	. . .	
مجموع الأصول المتداولة	ــــــــ	. . .

هذا ولا يتم إثبات إيرادات الإستثمارات فى أسهم الشركات الأخرى ، سواء كانت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل إلا إذا قامت هذه الشركات بإعلان توزيع الأرباح قبل إنتهاء السنة المالية (الفترة المحاسبية) ، وبصرف النظر عن واقعة السداد . فلو إفترضنا مثلاً أن شركة العامرية قد أعلنت عن توزيع أرباح بواقع جنيه للسهم فى ٨٥/١٢/٣٠ وكان عدد الأسهم المملوكة للشركة العامة للتجارة ٢٥٠٠ سهم ، فإنه يلزم إثبات ذلك فى دفاتر الشركة العامة للتجارة بالقيد التالى :

٢٥٠٠		من حـ/ توزيعات الأرباح المستحقة لنا	١٢/٣٠
	٢٥٠٠	إلى حـ/ إيرادات الإستثمارات فى أوراق مالية	

ذلك بصرف النظر عن توقيت قيام شركة العامرية بصرف التوزيع . أما إذا تم الإعلان فى ٨٦/١/١ فإن سنة ١٩٨٥ لا تستفيد بأى شيء من التوزيعات .

٣ - الحقوق غير النقدية قصيرة الأجل وطويلة الأجل :

الحقوق غير النقدية هى أصول تنطوى على خدمات تحصل عليها الوحدة المحاسبية فى المستقبل وسدد قيمتها مقدماً فى الحاضر ، وهى تمثل قيمة حق الوحدة المحاسبية فى الحصول على هذه الخدمات عيناً وليس حقاً فى إسترداد القيمة نقداً . ومن أمثلة هذه الحقوق جميع ما يسمى محاسبياً بالمصروفات المقدمة ، كالإيجارات المقدمة ، والتأمين المقدم ، والإشتراكات المقدمة ، وما إلى ذلك . وتعتبر المصروفات المقدمة عموماً من الأصول المتداولة إذا كانت الخدمة المتوقعة منها ينتظر الحصول عليها خلال فترة محاسبية أو دورة عمليات أيهما أكبر . أما إذا طالت الفترة عن ذلك فيطلق عليها الحقوق غير النقدية طويلة الأجل .

والحقوق غير النقدية طويلة الأجل هى أصول ليس لها وجود مادى ، وتستمد قيمتها مما يترتب على إقتنائها من حقوق للوحدة المحاسبية . ومن أمثلة هذه الأصول عقود الإيجار طويلة الأجل ، والحملات الإعلانية المسددة القيمة والتى تغطى فترات طويلة ، وحقوق الإمتياز والحكر ، والعلامات التجارية وحقوق التأليف ، وما شابه ذلك.

٣ - أ - الحقوق غير النقدية :

تنشأ الحقوق غير النقدية نتيجة سداد المصروفات قبل الحصول على الخدمات المقابلة لها . وإذا تم الحصول على هذه الخدمات خلال الفترة المحاسبية فإن هذه الحقوق تتحول من أصول إلى مصروفات . أما إذا لم يتم الحصول على هذه الخدمات أو جزء منها خلال الفترة المحاسبية ، فإن ما يتحول إلى مصروفات يقتصر على قيمة ما تم الحصول عليه فعلاً من خدمات حتى نهاية الفترة المحاسبية ، تحقيقاً لمبدأ المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات ، وتطبيقاً لأساس الإستحقاق المحاسبى .

فإذا قامت منشأة الخلود مثلاً بإستئجار ساحة معارض لمنتجاتها فى ٨٤/٣/١٦ لمدة سنتين بمبلغ ٩٦٠٠ جنيه سددت مقدماً ، وكانت السنة المالية تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام ، فإنه يلزم إثبات هذه العملية فى ٨٤/٣/١٦ وإجراء التسويات الجردية فى ٨٤/١٢/٣١ وفى ١٩٨٥/١٢/٣١على الوجه التالى :

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٩٦٠٠		من حـ/ الإيجار المقدم	٨٤/٧/١٦
	٩٦٠٠	إلى حـ/ النقدية	
٣٨٠٠		من حـ/ مصاريف الإيجار	٨٤/١٢/٣١
	٣٨٠٠	إلى حـ/ الإيجار المقدم	
		٩٦٠٠ × $\frac{١}{٢٤}$ × ٩,٥ شهر	
٤٨٠٠		من حـ/ مصاريف الإيجار	٨٥/١٢/٣١
	٤٨٠٠	إلى حـ/ الإيجار المقدم	
		٩٦٠٠ × $\frac{١}{٢٤}$ × ١٢	

ويبقى بعد ذلك إيجار شهرين ونصف لتتحمل به سنة ١٩٨٦ .

ويتم التحقق من وجود وملكية الحقوق غير النقدية بالرجوع إلى مستندات سداد القيمة وشروط التعاقد . ويراعى أن مبدأ إعتبار كل ما يسدد مقدماً من الأصول إلى أن يتم الحصول على الخدمة فيتحول الأصل إلى مصروف يسهل من القيام بهذه العملية .

أما التحقق من القيمة فيعنى تحديد قيمة المتبقى من هذه الخدمات المنتظرة وما تم الحصول عليه فعلاً بالنسبة والتناسب الزمنى (أو النسبة والتناسب الكمى فى بعض الأحيان) .

وتتحول قيمة ما يتم الحصول عليه من هذه الخدمات إلى مصروفات ، إذا تم الحصول عليها خلال الفترة المحاسبية ، أما يتبقى فى ذمة الغير من هذه الخدمات فيظل

من مكونات الأصول (المتداولة عادة) . هذا وما ينطبق على الإيجار المقدم لفترة محددة ينطبق على باقى بنود المصروفات . لاحظ أن الإيرادات المستحقة من الأصول أيضاً ولكنها من الأصول النقدية ، أى التى يتم الحصول على قيمتها نقداً فى تاريخ محـــدد .

٣ – ب . الأصول غير النقدية طويلة الأجل :

عادة ما تقوم الشركات فى العصر الحديث بإستأجار خدمات الأصول لفترة طويلة بدلاً من شرائها . ويترتب على ذلك أن خدمـات الأصل تظل متاحة للوحدة لإستخدامها ما دام عقد الإيجار سارياً . وقد تطول مدة الإيجار لتغطى ٢٠ عاماً أو ٥٠ عاماً بالنسبة للأراضى مثلاً . وقد ينص فى عقد الإيجار طويل الأجل أن تسدد قيمة الإيجار كله دفعة واحدة عند بداية سريان العقد.

هذا ولا شك فى أن القيمة المدفوعة فى عقد إيجار خدمات الأصول لمدة طويلة تعتبر من الحقوق طويلة الأجل التى يمكن للمستأجر على أساسها الحصول على خدمات الأصول على مدار مدة العقد دون أن يكون له الحق فى إسترداد القيمة نقداً.

فإذا قامت إحدى الشركات مثلاً بأستأجار قطعة أرض فضاء لتشوين إنتاجها ومستلزماتها لمدة ٢٠ سنة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وسددت القيمة مقدماً فى ٨٨/١/١، فأنه يصبح من الواضح أن كل سنة سوف تتحمل بما يعادل ٢٥٠٠ من المصروفات ، أى أن الأصل سوف يتحول إلى مصروفات بمعدل ٢٥٠٠ جنيه كل سنة . ويكون قيد سداد الإيجار .

٥٠٠٠٠		من حـ/ إيجار أراضى فضاء للتشوين سدد مقدماً	
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية	
		سداد قيمة عقد إيجار الأرض الفضاء لمدة ٢٠ سنة	٨٨/١/١

وفى ٨٨/١٢/٣١ يتم تسوية الإيجار المقدم بمقدار ما تحول منه إلى مصروفات بالقيد .

٢٥٠٠		من حـ/ إيجار الأراضى (مصروف)
	٢٥٠٠	إلى حـ/ إيجار أراضى فضاء للتشوين مسدد مقدماً
		تسوية الإيجار المقدم بمقدار ما إستفادت به سنة ١٩٨٨

لاحظ أن القيمة الفعلية لعقد الإيجار لا تبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه بل تزيد عن ذلك كثيراً بمقدار تكلفة الفرصة البديلة التى كان من الممكن إستثمار النقدية فيها لمدة ٢٠ سنة . ولو أفترضنا على سبيل التبسيط أن معدل الفائدة السنوية هو ١٠٪ لكان من الأصح تسوية إيجار سنة ٨٨ كالآتى :

٢٧٥٠		من حـ/ إيجار الأراضى
		إلى مذكورين
	٢٥٠٠	حـ/ إيجار أراضى فضاء للتشوين سدد مقدماً
	٢٥٠	حـ/ الفوائد الدائنة على ما يخص العام من إيجار مقدم

ولا شك أن إيجار سنة ١٩٨٩ سيكون بالقياس

٣٠٠٠		من حـ/الإيجار
		إلى مذكورين
	٢٥٠٠	حـ/ إيجار أراضى فضاء للتشوين سدد مقدماً
	٥٠٠	حـ/ الفوائد الدائنة على قسط الإيجار المقدم لمدة سنتين

ويترتب على ذلك أن قسط إيجار السنة الأخيرة سوف يحمل فوائد بواقع ١٠٪ لمدة ٢٠ عاماً أى بواقع ٢٠٠٪ وبالتالى يصبح إيجار السنة الأخيرة ٧٥٠٠ جنيه منها ٥٠٠٠ جنيه فوائد دائنة على القسط .

ورغم ما يترتب على ما تقدم من مغالطة لأنفسنا ، حيث أن فوائد السنة الأولى يلزم حسابها على مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وفوائد السنة الثانية يلزم حسابها لمبلغ ٤٧٥٠٠ جنيه ، وفوائد السنة الثالثة لمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه وهكذا ، أى على الرصيد المتبقى من المبلغ الذى تم إستثماره فى الإيجار ، ولو تم ذلك لكان مقدار ما تتحمل به كل سنه من الفوائد على الإيجار المقدم متناقصاً – بدلاً من أن يكون متزايداً .

ولكننا لن نخوض على هذا المستوى المبدئى من الدراسة فى خضم هذه المشكلة – ونكتفى بالقول بأن ما يزداد به الإيجار نتيجة الفوائد بصرف النظر عن مقداره سوف يؤدى إلى زيادة المصروفات فى جانب ويؤدى إلى زيادة الإيرادات بنفس القدر فى الجانب الآخر ، وبالتالى فمحصله أى من الطرق الثلاثة على الأرباح واحدة . وبذا نكتفى بالمعالجة المبسطة ، ألا وهى تحويل ما يقابل الخدمات المستنفدة من أصل إلى مصروف ، وفى مثالنا الجارى تتحمل كل سنة من السنوات العشرين بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه إيجار أراضى .

وقياساً على ما تقدم تعتبر الحملات الأعلانية لمدة تزيد عن سنة من الحقوق غير النقدية ويلزم تسويتها فى نهاية كل فترة لتحويل ما يخص ما أنتقص إلى مصروفات والإبقاء على ما يفيد الفترات المقبلة من بين الأصول وهكذا .

٤ – الأصول غير الملموسة :

تتمثل الأصول غير الملموسة فى موارد حقيقية ليس لها كيان مادى ملموس ولكن أثرها يكون محسوساً فى زيادة معدلات الربحية عما يمكن أن تكون عليه بدونها . فشهرة المحل مثلاً ، والتى تعتبر المثل البارز للأصول غير الملموسة ، تنعكس آثارها فى زيادة المبيعات وثقة العملاء وزيادة الأرباح . كما أن حق الإختراع يمنع المنافسين من إستخدام ما ينطوى عليه من مزايا تنعكس على زيادة الأرباح حيث يجعل الوحدة المحاسبية التى تمتلك الحق فى مركز إحتكارى فيما يتعلق بالنتائج التى تترتب عليه لفترة زمنية طويلة نسبياً ، ومن ثم تزداد أرباحها عن المنافسين . كذلك الأمر فيما

يتعلق بحق الإمتياز أو الحكر أو العلامات التجارية ، وكلها من الأصول غير الملموسة.

وعادة ما تظهر شهرة المحل فى الدفاتر نتيجة الشراء أو إعادة التقييم ، كما سيرد تفصيلاً فى دراسات لاحقة ، ولن نتحقق من الوجود والملكية أو حتى كيفية حساب القيمة على هذا المستوى المبدئى من الدراسة . ونكتفى بالقول أن شهرة المحل قد تستنفد (تهلك) أو قد لا تستنفد ، وإذا تم إستنفادها فعادة ما يكون ذلك بالقسط الثابت على مدار عدد محدود من السنوات . فلو كان لدى الوحدة المحاسبية شهرة محل بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وتقرر إستنفادها على مدار ٥ سنوات ، فأن قيد الإستنفاد السنوى يكون :

١٠٠٠٠		من حـ/ إستنفاد الشهرة
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ شهرة المحل

ثم يقفل حساب الإستنفاد فى حـ/ الأرباح والخسائر وتنقص الشهرة بمقدار ١٠٠٠٠ جنيه ، حيث لا يكون لها مخصص إستنفاد فى العادة .

أما حقوق الإمتياز والإختراع والحكر والعلامات التجارية فيتم التحقق من الوجود والملكية عن طريق المستندات المثبتة لذلك . وعادة ما تقوم هذه الحقوق لفترة زمنية معينة تتراوح من ٥ إلى ٥٠ سنة أو ما يزيد فى بعض الأحوال . وتخضع هذه الحقوق للإستنفاد على طريقة القسط الثابت على مدار الفترة المحددة من العقد ، والتى عادة ما ينظمها القانون بالنسبة لبعض هذه الحقوق . وعندما يتقرر إستنفادها :

يجعل حساب الإستنفاد مديناً

وحساب الحق دائناً

ثم يقفل حساب الإستنفاد فى حـ/ الأرباح والخسائر . وينخفض الحق بمقدار ما يستنفد منه دون تكوين مخصص ، كما هو الحال فى شهرة المحل .

٥ - المصروفات الإيرادية المؤجلة :

عادة ما تنطوى هذه على خسائر بدىء التشغيل ومصاريف التأسيس وغيرها من العناصر التى كان من الممكن إعتبارها مصروفاتا لو أنتجت الإيرادات التى كانت متوقعه منها ، فيتم رسملتها فى حساب المصروفات الإيرادية المؤجلة إلى أن تتحقق الإيرادات الكافية لإستنفادها ، فيتم إستنفادها على مدار عدد قليل من السنوات بجعل حساب الإستنفاد مديناً وحساب المصروفات الإيرادية المؤجلة دائناً ، ويقفل حساب الإستنفاد فى حساب الأرباح والخسائر ، وتنقص المصروفات الإيرادية المؤجلة بمقدار ما يتم إستنفادة منها .

أسئلة وتمارين الفصل الثامن

أولاً : الأسئلة :

١ – أشرح كيف يطبق عرف الحيطة والحذر فى شأن تقييم الإستثمارات المالية قصيرة الأجل وطويلة الأجل .

٢ – لماذا تعتبر المصروفات المقدمة من الأصول غير النقدية ، ولماذا تعتبر الإيرادات المستحقة من الأصول النقدية .

٣ – ماذا يترتب على إستنفاد الأصول غير الملموسة فيما يختص بتطبيق مبدأ المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات وأثر ذلك على القيم الظاهرة فى الميزانية .

٤ – برر لماذا تعتبر كل إجابة من الأجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية خطأ أو صواب :

الحالــــة ١ :

قامت إحدى الشركات بشراء ١٠٠٠ سهم من أسهم رأس مال شركة مصر لتنمية الصادرات ، القيمة الإسمية للسهم ١٠٠ جنيه بمبلغ ٩٨٠٠٠ جنيه ، وبلغت السمسرة والمصاريف ٥٠ جنيه ثم باعت نصفها بعد أسبوع بمبلغ ٥٣٠٠٠ جنيه ، ويترتب على ذلك .

أ – تكون الشركة قد حققت أرباحاً على إستثماراتها المالية قدرها ٣٩٧٥ جنيه طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية .

ب – تقتصر الأرباح على مبلغ ٢٩٥٠ جنيه حيث ما زاد على القيمة الإسمية للمباع هو ٣٠٠٠ جنيه يخصم منه المصاريف البالغ قدرها ٥٠ جنيه .

جـ – يعتبر ما تحقق من أرباح أرباحاً رأسمالية لأن الأسهم تعتبر من الأصول الرأسمالية .

د – كل ما تقدم ممكن ، هـ – بعض ما تقدم ممكن ،

و – شيء بخلاف ما تقدم .

الحالـــة ٢ :

قامت إحدى الشركات بالتعاقد على حملة إعلانية لمدة ٥ سنوات مع هيئة الإذاعة والتليفزيون للإعلان عن منتجاتها . وقد بلغت تكلفة الحملة طبقاً للإتفاق ٥٠٠٠٠ جنيه ، غير أنه عندما أرادت الشركة سداد قيمة الحملة مقدماً حصلت على خصم نقدى قدره ١٠ ٪ ، وقد بدأت الإعلانات فى الظهور إعتباراً من ٩١/٤/١ . فيترتب على ذلك .

أ – أن يبلغ إستنفاد الحمله فى ٩١/١٢/٣١ مبلغ ٧٥٠٠ جنيه حيث يحمل لحساب الأرباح والخسائر بينما يستنفد من الحملة دفترياً مبلغ ٦٧٥٠ جنيه ويعتبر مبلغ الـ ٧٥٠ جنيه الباقية بمثابة فوائد دائنه .

ب – تبلغ تكلفة الحملة ٤٥٠٠٠ جنيه ويكون إستنفادها السنوى ٩٠٠٠ جنيه تحمل لحساب الأرباح والخسائر ويجعل حساب الحملة الإعلانية دائناً بها .

جـ – لا شك فى أن نصيب سنة ١٩٩١ من إستنفاد الحملة يبلغ ٦٧٥٠ جنيه .

د – كل ما تقدم ، هـ – بعض ما تقدم ، و – شيء بخلاف ما تقدم .

الحالـــة ٣ :

بلغ رصيد الإيجار المقدم فى ميزان المراجعة قبل التسويات ٣٢٠٠٠ جنيه ، وكان يمثل ما تبقى مما سدد فى ٩١/١/١ إيجاراً لأحد معارض البيع لمدة ٥ سنوات، وفى ذات الوقت أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات إيجارات مستحقة بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه تمثل إيجار مبنى الشركة بالقاهرة للهيئة التى تتبعها لمدة سنتين ماضيتين ، وهذا يعنى .

أ - الإيجار المقدم من الأصول غير النقدية فى هذه الحالة ويلزم تسويته بما تم إستفاده على مدار عام ١٩٩٢ بجعله دائناً وحساب الإيجار المدين مديناً بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه .

ب - لا شك فى أن الإيجارات المستحقة إيجارات دائنة وبالتالى فهى من الأصول النقدية ولكن يبدو أن الهيئة لم تسدد الإيجار المستحق عليها للشركة بعد وبالتالى يجعل مديناً بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه وحساب الإيجار الدائن دائناً .

جـ - يلزم إعتبار الإيجار المستحق قبل الهيئة عن السنتين الماضيتين من الديون المعدومة حيث أنه من الأصول النقدية .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - لا شىء مما تقدم .

الحالـــة ٤ :

إستغرق إنشاء أحد المشروعات ٥ سنوات ، بلغت خلالها مهايا ومرتبات وأجور العاملين والمياه والإنارة .... إلخ ، من العناصر التى لم تستنفد فى إنشاء أو إعداد الأصول ١٠٠٠٠٠ جنيه ، وقد أعتبرت هذه البنود كمصروفات إيرادية مؤجلة لحين إستنفادها بعد إنتهاء فترة تجارب بدئ التشغيل على مدار خمس سنوات ، وبالتالى :

أ - تعتبر المصروفات الإيرادية المؤجلة من بنود المصروفات المؤجل الإعتراف بها لحين الحصول على الإيرادات التى ينتظر أن تتحقق منها .

ب - بما أنها مصروفات لازمة لإنشاء المشروع ككل فهى تعتبر من الأصول غير الملموسة ولا يجوز إستنفادها إلا عندما يتحقق إيرادات من المشروع .

جـ - هى قطعاً ليست من الأصول النقدية حيث لن يمكن إستردادها نقداً بأى حال من الأحوال .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - لا شىء مما تقدم .

ثانيــاً : التمــارين :

التمرين الأول :

إحتوت محفظة الأوراق المالية لشركة النصر للتجارة على الأوراق الآتية فى ١/ ١/ ١٩٨٥ : ٣٠٠٠ سهم من أسهم شركة مصر للإستيراد والتصدير تكلفته ٣١٢٣٣ جنيه ، ٢٠٠٠ سهم من أسهم بنك التنمية تكلفتها ٢٢٢٠٠ جنيه ١٠٠٠ سهم من أسهم بنك السويس تكلفتها ٣٠٥٠٠ جنيه ، ٢٤٥٠٠ جنـ سندات قرض التنمية ٨٪ قيمة إسمية ١٠٠ جنيه للسند . وقد تمت العمليات التالـ خلال السنة :

١ – أعلنت شركة مصر للإستيراد والتصدير عن توزيع أرباح بواقع ٥٠ قر للسهم فى ١٩٨٥/١/١٥ ، وتم توزيع الأرباح فعلاً إعتباراً من ٨٥/٢/١ .

٢ – باعت شركة النصر للتجارة فى ٨٥/٤/٢٥ عدد ١٠٠٠ سهم من أسه بنك التنمية بمبلغ ١٢١٠٠ جنيه وذلك لحاجتها إلى نقدية ، وقد بلغت مصاريف البيع والسمسرة ١١٧ جنيه .

٣ – فى ٦/٢٣ قامت شركة النصر للتجارة بشراء ٢٠٠٠ سهم من أسه المتحدة للإسكان بسعر السهم ١٧ جنيه ، وبلغت المصاريف والسمسرة ٢٠٠ جنيه وذلك إستثماراً لفائض النقدية .

٤ – فى ١٩٨٥/١٠/١ ، أخطرها بنك الأسكندرية بتحصيل الفوائد علـ سندات قرض التنمية لحسابها عن مدة سنة ، وبلغت مصاريف التحصيل وعمو البنك ١٤ جنيه .

٥ – فى ١١/١٣ ، قامت الشركة ببيع باقى أسهم بنك التنمية بسعر السه ١٠,٥ جنيه ، وبلغت مصاريف البيع والسمسرة ٥٦ جنيه .

٦ – فى ١٢/٢٩ ، أعلن بنك قناة السويس عن توزيع أرباح بواقع ٣ جنيـ

للسهم.

٧ – فى ١٩٨٥/١٢/٣١ ، كانت أسعار هذه الأوراق فى سوق الأوراق المالية كالآتى (للوحدة) .

أسهم الإستيراد والتصدير ١٢,٥ جنيه ، أسهم بنك التنمية ١١ جنيه ، أسهم بنك السويس ٣٢ جنيه . سندات قرض التنمية ٨٪ ، ٩٧ جنيه . أسهم المتحدة للإسكان ١٤,٥ جنيه . فإذا علمت أن الإستثمارات فى أسهم شركة الإستيراد والتصدير وفى سندات التنمية هى إستثمارات طويلة الأجل ، بينما باقى الإستثمارات قصيرة الأجل .

فالمطلوب : إثبات العمليات السابقة دفترياً وتحديد القيمة الدفترية للإستثمارات المالية قصيرة الأجل وطويلة الأجل كما يجب أن تظهر فى الميزانية العمومية فى ١٩٨٥/١٢/٣١ ، مع توضيح كيفية العرض فى الميزانية .

التمرين الثانى :

أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات لإحدى الشركات الأرصدة التالية من بين الأرصدة الظاهرة فى دفتر الأستاذ فى ١٩٨٥/١٢/٣١ : إيجار مقدم ٣٦٠٠ جنيه ، أجور ٣٢٦٠٠ جنيه ، مقدم عقد الصيانة ٤٨٠٠ جنيه ، تأمين مقدم ٢٧٠٠ جنيه ، حملة إعلانية ٦٠٠٠ جنيه ، شهرة محل ١٢٠٠٠جنيه ، حق إمتياز ٦٠٠٠٠ جنيه، أراضى ٢٧٥٠٠ جنيه فإذا علمت أن :

١ – الإيجار المقدم هو الرصيد المتبقى من ما تم سداده فى ١٩٨٤/٧/١ إيجار مبنى الإدارة لمدة سنتين .

٢ – من بين الأجور مبلغ ٤٠٠ جنيه سلف مقدمة للعاملين ، كما أن أجور الأسبوعين الأخيرين فى ديسمبر قد تم سدادها فى ١/٣ وبلغت قيمتها ١٨٥٠ جنيه.

٣ - فى ١٩٨٥/٦/١ تم توقيع عقد صيانة مع الشركة لصيانة آلات شركة الغزل الوطنية لمدة خمس سنوات تبدأ من تاريخه بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه ، سدد منها مقدماً ٤٨٠٠ جنيه .

٤ - فى ٨٤/١٠/١ تم شراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنتين ونصف .

٥ - بلغت تكاليف الحملة الإعلانية فى ٨٣/١/١ عند التعاقد عليها ١٠٠٠٠ جنيه .

٦ - تم شراء شهرة المحل فى ٨٣/١/١ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .

٧ - حق الإمتياز يغطى ٤٠ سنة إعتباراً من ٨٥/٤/١ .

٨ - فى ٨٥/١٢/٣١ تم التعاقد على بيع نصف الأراضى بمبلغ ٣٦٢٠٠ جنيه وتم تسجيل العقد وتحصيل القيمة فى ٨٦/١/٤ .

المطلوب : إجراء ما يلزم من قيود لتسوية الأوضاع المتقدمة ، وبيان أثرها على الحسابات الختامية ، وترضيح العرض فى الميزانية العمومية فى ١٩٨٥/١٢/٣١ .

الباب الثالث

في

جرد الخصوم

مقدمـــــة :

سنعرض فى هذا الباب بإختصار وتبسيط مفهوم جرد الخصوم بعنصريها الرئيسيين وهما حقوق الملكية والإلتزامات .

ونبدأ بحقوق الملكية فى الفصل التاسع حيث نعرض للأختلافات فى عرضها فى الميزانية مع إختلاف الشكل التنظيمى للمشروعات ، ونركز على التسويات التى قد تصيب حقوق الملكية نتيجة أخطاء سنوات سابقة .

وينتهى الكتاب بالفصل العاشر الذى يعرض لجرد الإلتزامات طويلة الأجل وقصيرة الأجل .

الفصل التاسع
فى جرد حقوق الملكية

١ – مقدمة : التعاريف وخطة الفصل :

تقوم المحاسبة على إفتراض إستقلال الوحدة المحاسبية ، التى تمثل دائرة إهتمام الإجراءات والمفاهيم والمبادىء والقواعد والنتائج المحاسبية التى تخص تلك الوحدة ، وعادة ما تكون الوحدة المحاسبية التى يفترض أنها مستقلة بشخصيتها عن الوحدات الأخرى وحدة إعتبارية أو معنوية ، ولكن ذلك لا يمنع أن تكون الوحدة المحاسبية وحدة حقيقية . والوحدة المحاسبية بهذا الوضع هى وسيط إعتبارى يمتلك مجموعة من الأصول هى فى حقيقتها تمثل مجموعة حقوق لمن قاموا بتوفيرها للوحدة المحاسبية لمزاولة نشاطها عن طريقها .

وتنقسم حقوق من لم حقوق فى أصول الوحدة المحاسبية إلى مجموعتين أساسيتين : مجموعة حقوق الملكية ، وهى تمثل حقوق الملاك فى أصول الوحدة المحاسبية التى يمتلكونها ، ومجموعة الإلتزامات ، وهى تمثل حقوق غير الملاك فى الأصول التى تقع فى حيازة الوحدة المحاسبية .

وسوف نتعرض فى هذا الفصل ، وعلى مستوى مبدئى من الدراسة لحقوق الملكية فى الأشكال التنظيمية المختلفة للوحدات المحاسبية ، وذلك على أن نتناول الإلتزامات فى الفصل التالى .

٢ – حسابات حقوق الملكية فى الأشكال التنظيمية المختلفة :

تختلف حسابات حقوق الملكية من شكل تنظيمى إلى آخر للوحدة المحاسبية . غير أنها فى الشكل التنظيمى الواحد تعتبر تقريباً نمطية ومستقرة . وفى هذا لصدد يمكن التمييز بين ثلاثة أشكال تنظيمية مختلفة للوحدات المحاسبية ، وهى المنشآت

الفردية ، وشركات الأشخاص ، وشركات الأموال .

فالمنشآت الفردية هى المشروعات التجارية أو الصناعية أو الزراعية أو الخدمية التى يمتلكها فرد واحد ، ويبتغى من وراء إمتلاكها وإدارتها تحقيق الربح . أما شركات الأشخاص فهى تتمثل فى المشروعات التى يشارك فى ملكيتها أكثر من شخصين ، وهى قد تزاول عملاً تجارياً أو صناعياً أو خدمياً أو زراعياً بغيه تحقيق الربح . وشركات الأشخاص هى مشاركة بين عدد محدود من الأفراد يكونون عادة على معرفة وثيقة بعضهم البعض ، ولذا يقال أنها تقوم على الإعتبار الشخصى . وهى تنقسم بدورها إلى شركات تضامن وشركات توصية بسيطة وشركات محاصة ، كما سوف يتم تناول مشاكلها بصورة تفصيلية فى دراسة متقدمة . أما شركات الأموال فهى تقوم على الإعتبار المالى وعادة ما تنقسم بدورها إلى عدد من الأنواع أهمها شركات المساهمة . وفى شركة المساهمة ينقسم رأس المال إلى حصص يطلق عليها أسهم تكون محدودة القيمة ويستطيع أن يشارك فيها عدد كبير جداً من الأفراد عن طريق إمتلاك هذه الأسهم .

وسوف نتناول حقوق الملكية فى كل من هذه الأشكال التنظيمية الثلاثة بقليل من التفصيل .

٣ - حقوق الملكية فى المنشآت الفردية :

يلزم بادىء ذى بدىء أن نميز بين حقوق الملكية ورأس المال . فرأس المال هو ما يساهم به المالك فى سبيل إنشاء المشروع أو توسيع دائرة نشاطة من أموال لم تكن مخصصة للمشروع وخصصها المالك له . بينما حقوق الملكية تتضمن كل حقوق المالك فى أصول المشروع أو الوحدة المحاسبية ، وهذه تتضمن ، بالإضافة إلى رأس المال ، كل ما يحققه المشروع من أرباح يتركها المالك فيه لتوسيع دائرة نشاطه أو نطاق عملياته ، أو لتخفيض التزاماته . وتعتبر الأرباح الذى يطلق عليها عادة الأرباح المحجوزة جزءاً من حقوق المالك (أو الملاك) لأنه كان يستطيع سحبها للتصرف فيها لأغراض

تخصه ولا تخص الوحدة المحاسبية من ناحية ، ومن ناحية أخرى فهى بديل لزيادة رأس المال من أموال صاحب المشروع الخاصة وبنفس المقدار فى الزمان والمكان .

وعند بداية حياة المشروع يكون رأس المال مساوياً لحقوق الملكية ، ولكن ما يحدث من تغيرات فى حقوق الملكية بعد ذلك لا ترجع للتغيرات فى رأس المال التى يجريها صاحب المشروع عن طريق السحب أو الأضافة فقط وإنما ترجع للتغيرات التى تطرأ على الأرباح المحجوزة نتيجة عمليات المشروع أو الوحدة المحاسبية .

وكما سبق أن ذكرنا فأن أصول الوحدة المحاسبية يتم تمويل الحصول عليها من ثلاثة مصادر رئيسية هى : رأس المال ، والأرباح المحجوزة ، والإلتزامات . ويمثل المصدران الأول والثانى حقوق ملكية صاحب (أو أصحاب) المشروع .

وحيث أننا بصدد الكلام عن حقوق الملكية فى المنشآت الفردية التى يكون للمالك فيها مطلق التصرف فى رأس ماله بالسحب منه أو الأضافة إليه ، وفى ما يحققه من أرباح يترك جزء منها فى عمليات المشروع لتنمية حقوقه فيه أو بسحبها كلياً لإستخداماته الخاصة أو ربما لإستغلالها فى مشروع آخر ، فأن الأجراءات المحاسبية السليمة تقتضى التمييز بين عنصرى حقوق الملكية ، ولو مجرد تحقيقاً لفرضية إستقلال الفترات المحاسبية . بمعنى أننا لو بدأنا عمليات الوحدة المحاسبية فى بداية الفترة بما يمثل رأس مال صاحب الوحدة ، بصرف النظر عن مصدرة ، فأن عمليات الوحدة خلال الفترة لا بد وأن تنعكس نتائجها على حوق ملكية صاحب المشروع فى نهايتها . ولتحقيق ذلك يلزم التمييز بين رصيد الحقوق فى بداية الفترة وما طرأ عليها من تغيرات خلال الفترة ، وما أصبحت عليه فى نهاية الفترة ، كل فى حساب مستقل .

ولذلك، فأن الأجراءات المحاسبية السليمة تقتضى فتح حساب لرأس المال مستقلاً عن حساب مسحوبات صاحب الوحدة خلال الفترة ، وفى نهاية الفترة تحدد الأرباح وتضاف لحساب ثالث وهو الحساب الجارى لصاحب المشروع ، والذى تقفل فيه

المسحوبات ، ثم يضاف رصيده (أو يخصم) إلى رصيد الحقوق فى بداية الفترة بصورة شكلية ى ميزانية نهاية الفترة ، وفى بداية الفترة التالية يمكن أن يتم إقفال الحساب الجارى فى حـ/ رأس المال لنحصل على رصيد الحقوق فى بداية الفترة . وبذلك يمكن أن نتعرف بالإطلاع على ميزانية نهاية كل فترة ما ترتب على نشاط الفترة وتصرفات صاحب الوحدة من تنمية لحقوقه فيها أو إستنفاد جزء منها .

ولتوضيح ما تقدم دعنا نفترض المثال التالى : أظهرت ميزانية منشأة عبد الغفار فى ١٩٩١/١/١ رصيد حقوقه كالتالى : رأس المال ٢٣٠٠٠٠ جنيه ، جارى عبد الغفار ٢٠٠٠٠ جنيه . وفى خلال السنة المالية المنتهية فى٩١/١٢/٣١ ، قام عبد الغفار بسحب المبالغ التالية لإستخدامه الخاص ، ٥٠٠٠ جنيه فى ٢/٢١ ، ٣٠٠٠ جنيه فى ٥/١٤ ، ٤٠٠٠ جنيه فى ٩/٧، ٣٠٠٠ جنيه فى ١٠/١٢ ، وقد أظهر حساب الأرباح والخسائر عن العام أن نتيجة العمليات تبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه من الأرباح الصافية . وبالتالى فأن حسابى رأس المال والمسحوبات يظهران خلال الفترة ، طبقاً لما تقدم على الصورة التالية :

حـ/ رأس مال عبد الغفار

مدين					دائن
			٢٣٠٠٠٠	رصيد أول الفترة	٩١/١/١
			٢٠٠٠٠	من حـ/ جارى عبد الغفار	٩١/١/١
				(رصيد أول الفترة)	
٢٥٠٠٠٠	رصيد (ميزانية)	١٢/٣١			
٢٥٠٠٠٠			٢٥٠٠٠٠		

حـ/ مسحوبات عبد الغفار

مــدين				دائــن			
٥٠٠٠	إلى حـ/ النقدية	٢/٢١				
٣٠٠٠	إلى حـ/ النقدية	٥/١٤				
٤٠٠٠	إلى حـ/ النقدية	٩/٧				
٣٠٠٠	إلى حـ/ النقدية	١٠/١٢	١٥٠٠٠	رصيد : من حـ/ جارى عبد الغفار	١٢/٣١
١٥٠٠٠			١٥٠٠٠		

وبأرباح العام يجعل حـ/ جارى عبد الغفار دائناً كالآتى :

مدين	دائن	البيان
٢٥٠٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر
	٢٥٠٠٠	إلى حـ/ جارى عبد الغفار
		إقفال صافى أرباح العام فى حـ/ جارى صاحب المنشأة

ثم يقفل حـ/ مسحوبات عبد الغفار فى حـ/ جارى عبد الغفار (حتى ولو كانت نتيجة العمليات خسائر)

مدين	دائن	البيان
١٥٠٠٠		من حـ/ جارى عبد الغفار
	١٥٠٠٠	إلى حـ/ مسحوبات عبد الغفار
		إقفال مسحوبات صاحب المنشأة فى الحساب الجارى

وعلى ذلك يظهر الحساب الجارى بالصورة التالية :

حـ/ جارى عبد الغفار

مــدين			دائــن		
١٥٠٠٠	إلى حـ/ المسحوبات	١٢/٣١	٢٥٠٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر (أرباح العام)	١٢/٣١
١٠٠٠٠	رصيد (ميزانية)	١٢/٣١			
٢٥٠٠٠			٢٥٠٠٠		

وفى ميزانية ١٩٩١/١٢/٣١ تظهر حقوق ملكية عبد الغفار كالآتى :

		حقوق الملكية :
	٢٥٠٠٠٠	رأس المـــال
	١٠٠٠٠	الحساب الجارى (دائن)
٢٦٠٠٠٠		

هذا ولو كانت نتائج العمليات تمثل فى خسائر فأن الحساب الجارى يجعل مديناً بها ثم يجعل مديناً بالمسحوبات ثم يطرح رصيده المدين طرحاً شكلها من حساب رأس المال فى الميزانية لتحصل على صافى حقوق الملكية .

هذا وقد يجادل البعض فى أنه ما دامت عمليات المسحوبات وما يتحقق من أرباح أو خسائر سوف يصل أثره فى النهاية إلى حساب رأس المال ، فى نهاية الفترة عن طريق الإضافة (أو الطرح) الشكلى فى الميزانية ، وفى بداية الفترة التالية عن طريق إقفال رصيد الحساب الجارى فى بداية الفترة فى حساب رأس المال ، فلماذا لا تعالج عمليات المسحوبات وكذا ما يتحقق من أرباح أو خسائر فى حساب رأس المال مباشرة دون الحاجة إلى تعدد الحسابات ؟ والأجابة على ذلك فى منتهى البساطة أن ذلك سوف لا يمكننا من إبراز ما طرأ على حقوق صاحب المنشأة من تغيرات نتيجة عمليات المنشأة ومسحوباته الشخصية خلال الفترة فى الميزانية العمومية التى يتم إعدادها فى نهايتها ، وهو ما يخل بفرضية إستقلال الفترات المحاسبية . أما عن إقفال رصيد الحساب الجارى فى بداية الفترة التالية فى حساب رأس المال ، فهو بمثابة إعتراف بما تضمنه ترك صاحب المنشأة لرصيد حسابه الجارى (مديناً كان أو دائناً) دون سحبه (إذا كان دائناً) أو سدادة (إذا كان مديناً) على ما هو عليه ، أى أنه يقصد بذلك زيادة رأسماله (إذا كان رصيد الحساب الجارى دائناً) أو إنقاصه (إذا كان رصيد الحساب مديناً) بمقدار رصيد الحساب الجارى للفترة المحاسبية التالية .

ورغم ما تقدم فأن رأس المال فى المنشآت الفردية لا يمثل ما يخصصه صاحب الوحدة المحاسبية لها من أموال بخلاف تلك التى تتحقق من نتائج عملياتها . فهو عادة يمثل مزيج من المصدرين وبالتالى فأن أيه تسويات تتعلق بسنوات سابقة وتوثر فى أرباحها أو خسائرها ، سوف تؤثر فى رصيد رأس المال (أو حقوق صاحب المنشأة) . كما سيتم توضيحه فى التفريعة التالية .

٣ - ١ - التسويات المؤثرة فى حقوق الملكية فى المنشآت الفردية :

لتوضيح ذلك أفترض أن منشأة عبد الغفار تعمل فى مجال خراطة وتجليخ المعادن . وأنها نشأت منذ ثلاث سنوات وأشترت عند إنشائها ماكينتين للخراطة والتجليخ كلفاها فى حالة معدة للإستخدام فى ١٩٨٩/١/١ مبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه وقد كان لعبد الغفار إبن فى كلية التجارة فكلفة بأمساك حسابات المنشأة كتطبيق عملى لدراسته النظرية . وقد أكتشف الأبن عندما تخرج من الكلية فى ٩١/١٢/٣١ أنه قد نسى أن يقوم بحساب الأهلاك المناسب على آلتى الخراطة . فقام بسؤال والده عن حياتهما الأنتاجية فقال له أنها تقدر بما يقرب من ١٠ سنوات ، وتصبح قيمتهما بعد ذلك خردة ما يساوى ١٠٠٠٠ جنيه تقريباً . وقد قرر الأبن أن يقوم بحساب الأهلاك على الآلتين بطريقة القسط المتناقص بضعف معدل القسط الثابت . غير أنه تحير فى معالجة إهلاك عامى ٨٩ ، ٩٠ ، أما إهلاك ٩١ فقد عرف أنه يلزم تحميله لحساب الأرباح والخسائر الذى يخص العام . ونفترض أن رصيد الأرباح الصافية قبل خصم الإهلاك عن عام ١٩٩١ هو كما تقدم ٢٥٠٠٠ جنيه .

والواقع أن تسوية إهلاك عامى ٨٩ ، ١٩٩٠ ، يلزم أن تتم فى حساب رأس المال حيث لا يوجد حساب للأرباح المحجوزة بصفة مستقلة عن حساب رأس المال فى المنشآت الفردية وبالتالى يكون على الإبن حساب الإهلاك وإجراء قيود التسوية اللازمة كالتالى :

إهلاك سنة ١٩٨٩ = ١٥٠٠٠٠ × $\frac{٢٠}{١٠٠}$ = ٣٠٠٠٠ جنيه .

إهلاك سنة ١٩٩٠ = ١٢٠٠٠٠ × $\frac{٢٠}{١٠٠}$ = ٢٤٠٠٠ جنيه .

إهلاك العامين ——— ٥٤٠٠٠ جنيه .

إهلاك سنة ١٩٩١ = ٩٦٠٠٠ × $\frac{٢٠}{١٠٠}$ = ١٩٢٠٠ جنيه .

مدين	دائن	البيان
٥٤٠٠٠		من حـ/ رأس مال عبد الغفار
	٥٤٠٠٠	إلى حـ/ مخصص إهلاك آلات
		إهلاك عامى ٨٩ ، ١٩٩٠ الذى أخفقنا فى إجراء التسويات اللازمة لحسابه وتحميله لحساب الأرباح والخسائر فى حينه
١٩٢٠٠		من حـ/ إهلاك الآلات
	١٩٢٠٠	إلى حـ/ مخصص إهلاك الآلات
		إهلاك الآلات عن العام
١٩٢٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر
	١٩٢٠٠	إلى حـ/ إهلاك الآلات

ويترتب على ذلك أن ينخفض رصيد رأس المال إلى ١٩٦٠٠٠ جنيه ، ويصبح رصيد الحساب الجارى مديناً بمبلغ ٩٢٠٠ جنيه ، ليكون مجموع حقوق الملكية مساوياً ١٨٦٨٠٠ جنيه فى ١٩٩١/١٢/٣١ ، بفرض بقاء بيانات المثال الوارد فى البند السابق على ماهى عليه . ويمكن القول أنه كمبدأ عام ، فأن التسويات التى تؤثر فى أرباح أو خسائر السنوات السابقة ، والتى تعودنا معالجة الأخطاء الخاصة بها فى حساب الأرباح المحجوزة ، تتم فى المنشآت الفردية فى حساب رأس المال نظراً لعدم إستقلال رأس المال عن الأرباح المحجوزة فى تلك المنشآت .

٤ - حقوق الملكية فى شركات الأشخاص :

يرتبط جرد وتسوية حقوق الملكية فى شركات الأشخاص بعديد من الإعتبارات التى نتناولها فى دراسة متقدمة بالتفصيل . وعادة ما تنطوى حسابات حقوق الملكية التى تظهر فى الميزانية فى شركات الأشخاص على حساب يوضح رصيد رأس مال كل شريك وحساب يوضح رصيد الحساب الجارى لكل شريك . ويكون رصيد الحساب هو محصلة لنصيب الشريك فى الأرباح (أو الخسائر) عن العام وما قد يتمتع به من مزايا أخرى كالمرتب أو المكافأة نظير الأدارة (حيث تعتبر المرتبات والمكافآت الخاصة بالشركاء توزيعاً للربح وليس تحميلاً عليه فى شركات الأشخاص) ومسحوبات الشريك على مدار الفترة المحاسبية ، وما قد يتحمله كل شريك من فوائد على مسحوباته وما إلى ذلك من الأمور التى تتحدد بالإتفاق بين الشركاء أو كما يرد بنصوص عقد الشركة .

وفى شركة الأشخاص ، قد ينص العقد ، أو يتفق الشركاء على إحتجاز جزء من الأرباح دون توزيع فى صورة ما يسمى « الإحتياطى العام » لتقوية المركز المالى للشركة . ويعتبر الإحتياطى العام أرباحاً محجوزة فعلاً ، غير أن التسويات التى قد تمس حقوق ملكية الشركاء وتخص سنوات سابقة عادة ما تتم فى حسابات رأس مال الشركاء مثلما عليه الحال فى المنشآت الفردية . ذلك لإعتبارات عديدة نتناولها تفصيلاً فى دراسة متقدمة .

٥ - حقوق الملكية فى شركات المساهمة :

سبق وأن ذكرنا أن شركات المساهمة هى فى العادة مشاركة بين عدد كبير من الأفراد ، عادة ما يكون أغلبهم غير معروف لبعضهم البعض (يجيز قانون الشركات الجديد أن تتكون الشركة المساهمة من عدد محدود من الأفراد) . وينقسم رأس مال شركة المساهمة إلى حصص متساوية منخفضة القيمة تسمى أسهم ، كما يسمى الشريك فى شركة المساهمة مساهماً ، ويكون مسئولاً فى حدود نصيبه فى حقوق

الملكة . وتعتبر شركات المساهمة أهم أشكال الشركات فى الوقت الحاضر .

ولا يجوز للشريك فى شركات المساهمة أن يقوم بسحب أية مبالغ من تحت حساب الأرباح كما لا يجوز له إسترداد حصته فى رأس المال إلا عن طريق بيع ما يمتلكه من أسهم للغير ، وعادة ما يكون ذلك فى بورصه الأوراق المالية (إذا توافرت شروط إدراج أسهم الشركة للتداول فيها) ، كما لا يحق له المطالبة بنصيبه من الأرباح التى تحققها الشركة ما لم يقرر مجلس الإدارة توزيع هذه الأرباح أو جزء منها وتقر ذلك الجمعية العمومية للمساهمين (التى من سلطتها أختيار وتعيين أعضاء مجلس الإدارة) .

وإذا تقرر توزيع جزء من الأرباح فأنها تصبح إلتزاماً على الشركة يصبح من الواجب عليها الوفاء به ، ولا تندرج الأرباح المقرر توزيعها بين حقوق الملكية وإنما تدرج بين الإلتزامات .

وعادة ما تتكون حقوق الملكية فى شركات المساهمة من عدد كبير من الحسابات ، غير أن هذه الحسابات رغم تعددها يمكن تقسيمها إلى قسمين : الأول يمثل رأس المال المدفوع والثانى يمثل الأرباح المحجوزة . ويعتبر حساب رأس مال الأسهم العادية أهم حسابات رأس المال المدفوع ، والذى لا يجوز المساس به أو تعديله إلا بعد إجتياز مجموعة من الإجراءات القانونية الطويلة .

ويتم تناول بنود رأس المال المدفوع تفصيلاً فى دراسة متقدمة .

وتنقسم الأرباح المحجوزة فى شركات المساهمة بدورها إلى قسمين :

أرباح محجوزة لغرض معين ، وأرباح محجوزة غير مخصصة لغرض معين . وسوف تتناول هذين القسمين بقليل من التفصيل .

٥ - ١ الأرباح المحجوزة فى شركات المساهمة :

الأرباح المحجوزة هى حصيلة الأرباح التى لم يتم توزيعها على الملاك من الأرباح

التى تحققها الشركة منذ قيامها وحتى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية الحالية . فرصيد صافى الربح الذى يتحقق كل فترة محاسبية ، وبعد أن يخصم منه الضرائب المستحقة عليه ، عادة ما يوزع جزء منه على المساهمين ويحتجز الجزء الباقي لتقوية المركز المالى للشركة وتمويل توسعاتها فى نشاطها . ولذلك تعتبر الأرباح المحجوزة من حقوق الملكية لأنها تمثل جزءاً من حقوق المساهمين والتى كان يمكن لهم الحصول عليها لو تم توزيع الأرباح بالكامل .والشركات المساهمة تخضع لأحكام قانونية معينة فى شأن توزيع الأرباح ، كما أن لكل شركة نظام معين يسمى النظام الأساسى قد يحدد بدوره قواعد معينة لتوزيع الأرباح أو إحتجازها . والأرباح المحجوزة لغرض معين هى تلك التى يتم إحتجازها وفاءً بمتطلبات قانونية ، أو بمتطلبات النظام الأساسى للشركة ، أو لتحقيق أغراض محددة يقترحها مجلس الإدارة وتقرها الجمعية العمومية للمساهمين. والأرباح المحجوزة فى مصر وفاء بهذه المتطلبات تسمى إحتياطيات ، ويتم إحتجازها تحقيقاً للأهداف التالية :

١ - وفاء بمقتضيات قانونية وتسمى « إحتياطى قانونى » .

٢ - لأغراض التجديدات والتوسعات وتسمى « إحتياطى تجديدات وتوسعات » .

٣ - للإستثمار فى سندات حكومية طبقاً للقانون وتسمى « إحتياطى مستثمر فى سندات حكومية » .

٤ - لتعضيد المركز المالى للشركة وتسمى « إحتياطى عام » .

وعادة ما تتكون هذه الإحتياطيات بأخذ نسب محددة من الأرباح السنوية القابلة للتوزيع ، ويتم ذلك فى حساب يسمى حساب توزيع الأرباح والخسائر .

هذا ولا يجوز المساس بهذه الإحتياطيات ما دام الغرض الذى أنشأت من أجله يظل قائماً .

أما الأرباح المحجوزة وغير المخصصة لغرض معين فتسمى « أرباح مرحلة » ، وهى تمثل الرصيد النهائى لحساب التوزيع .

ولتوضيح ذلك نورد المثال التالى :

ظهرت الأرصدة التالية فى ميزان مراجعة شركة الشرق المساهمة لتجارة الأقطان فى ١٩٨٥/١٢/٣١ : إحتياطى قانونى ٢٣٥٠٠ جنيه . إحتياطى شراء سندات حكومية ١٥٢٠٠ جنيه ، إحتياطى تجديدات وتوسعات ٣٤٨٠٠ جنيه ، إحتياطى عام ٢٤٦٠٠ جنيه ، أرباح مرحلة ١٥٢٠٠ جنيه . وقد بلغت أرباح العام القابلة للتوزيع بعد خصم الضرائب ٩٠٠٠٠ جنيه . ويبلغ رأس مال الأسهم العادية ١٠٠٠٠٠٠ جنيه . وتقوم الشركة بإحتجاز ٥٪ من الأرباح كإحتياطى قانونى ومثلها لإحتياطى السندات ، ١٠٪ لإحتياطى التجديدات والتوسعات ومثلها للإحتياطى العام ، كما تقرر توزيع أرباح للمساهمين بواقع ٥٪ من رأس المال . ويظهر حساب التوزيع على الوجه التالى :

شركة الشرق لتجارة الأقطان ش . م . ع

حساب توزيع الأرباح عن السنة المنتهية فى ١٩٨٥/١٢/٣١

مدين		دائن	
	أرباح محجوزة لأغراض معينة:	٩٠٠٠٠	أرباح العام (من حـ/ أ . خ)
	٤٥٠٠ إلى حـ/ إحتياطى قانونى ٥٪	١٥٢٠٠	أرباح مرحلة (رصيد ١ / ١)
	٤٥٠٠ إلى حـ/ إحتياطى سندات ٥٪		
	٩٠٠٠ إلى حـ/ إحتياطى توسعات ١٠٪		
٢٧٠٠٠	٩٠٠٠ إلى حـ/ إحتياطى عام ١٠٪		
	أرباح موزعة :		
٥٠٠٠٠	إلى حـ/ التوزيعات		
٢٨٢٠٠	أرباح مرحلة ١٩٨٥/١٢/٣١		
١٠٥٢٠٠		١٠٥٢٠٠	

ويترحيل هذه القيود إلى الحسابات المذكورة يتم تسوية الإحتياطيات والأرباح المرحلة لما يجب أن تظهره الميزانية العمومية فى ١٩٨٥/١٢/٣١ . هذا وتعتبر التوزيعات من بنود الإلتزامات قصيرة الأجل ، حيث تلتزم الشركة بمجرد إعلانها بتوزيعها على المساهمين . وتظهر حقوق الملكية والتوزيعات فى الميزانية العمومية على الوجه التالى :

شركة الشرق لتجارة القطان ش . م . ع .

الميزانية العمومية ١٩٨٥/١٢/٣١

الخصوم			الأصول
حقـوق الملكية			
رأس مال الأسهم		١٠٠٠٠٠٠	
أرباح محجـوزة			
إحتياطى قانونى	٢٨٠٠٠		
إحتياطى سندات حكومية	١٩٧٠٠		
أحتياطى تجديدادت وتوسعات	٤٣٨٠٠		
إحتياطى عام	٣٣٦٠٠		
أرباح مرحلة	٢٨٢٠٠		
		١٥٣٣٠٠	
مجموع حقوق الملكية		١١٥٣٣٠٠	
الإلتـــزامات :			
الإلتزامات قصيرة الأجل :			
توزيعـــات	٥٠٠٠٠		

ويلاحظ أن الإحتياطيات يتم حسابها من أرباح العام قبل إضافة رصيد الأرباح المرحلة من الأعوام السابقة .

٥ - ٢ عمليات التسوية المؤثرة فى حقوق الملكية :

سبق أن ذكرنا أنه لا يجوز المساس بحسابات رأس المال فى شركات المساهمة ما دامت الشركة مستمرة ، كما لا يجوز إستخدام الأرباح المحجوزة لأغراض معينة فى غير الغرض التى تخصص من أجله . والواقع أن حسابات الإحتياطيات فى حد ذاتها لا تستخدم ، وإنما ما يستخدم هى الإصول المقابلة لها والتى أتيحت للوحدة المحاسبية بعدم توزيع الأرباح . وسوف لا نتناول هذه العناصر فى هذه المرحلة ، ونقتصر على بعض العمليات المؤثرة فى حساب الأرباح (أو الخسائر) المرحلة .

ولنفرض مثلاً أنه قد تم تقويم مخزون آخر الفترة ١٩٨٤/١٢/٣١ لشركة الشرق للأقطان عن طريق الخطأ بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه بينما تكلفته كان من الواجب أن تكون ٣٢٠٠٠ جنيه ، وتم إعداد الحسابات الختامية والميزانية على هذا الأساس ، ولم تكتشف هذه الحقيقة إلا خلال سنة ١٩٨٥ ، وبفرض أن الشركة تتبع نظام المخزون الدورى ، فإن ترك الوضع دون تعديل (أى ترك مخزون ١٩٨٥/١/١ بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه) سوف يؤدى إلى زيادة أرباح (أو إنخفاض خسائر) سنة ١٩٨٥ عما يجب أن تكون عليه بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه هو فى نفس الوقت مقدار الإنخفاض فى أرباح ١٩٨٤ عما كان من الواجب أن تظهر به . وبالتالى لن تحقق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات في كل من السنتين . كما أن تصحيح الوضع فى سنة ١٩٨٤ أصبح فى غير محله لأن الخطأ قد تم إكتشافه فى سنة تالية وبعد إعداد وإعتماد الحسابات الختامية والميزانية . وفى ظل هذه الظروف فإن أفضل طريقة لمعالجة الوضع هى تصحيح تكلفة المخزون فى حساب الأرباح المرحلة . ويكون القيد فى هذه الحالة هو :

٨٠٠٠		من حـ/ مخزون ٨٥/١/١	تاريخ إكتشاف الخطأ
	٨٠٠٠	إلى حـ/ الأرباح المرحلة ٨٥/١/١	
		تصحيح الخطأ فى تقييم مخزون ٨٤/١٢/٣١ بالنقص	

ولنفرض كمثال آخر أنه فى ١٩٨٤/١/١ قد تم شراء ، مجموعة مولدات كهربائية جديدة لزوم تشغيل مجموعة من آلات الحليج المشتراة جديدة وبلغت تكلفة المولدات ١٢٦٠٠ جنيه . إلا أنه عند إثباتها دفترياً إعتبرت بمثابة مصروفات صيانة، بينما عمرها الإفتراضى ٥ سنوات بقيمة مقدره خردة ٦٠٠ جنيه . ويؤدى إعتبار ، قيمة المولدات بمثابة مصروفات بالكامل سنة ٨٤ إلى زيادة مصروفاتها ونقص أرباحها بالقيمة ، كما يؤدى إلى نقص مصروفاتها وزيادة أرباحها بنصيبها من إهلاك المولدات. ويتم تسوية الوضع عند إكتشاف الخطأ ، أو قبل إعداد الحسابات والقوائم الختامية سنة ١٩٨٥ بالقيود التالية :

١٢٦٠٠	١٢٦٠٠	من حـ/ مجموعة المولدات الكهربائية إلى حـ/ الأرباح المرحلة ٨٥/١/١ تصحيح خطأ تحميل قيمة المولدات لمصروفات الصيانة فى ١٩٨٤	تاريخ إكتشاف الخطأ
٢٤٠٠	٢٤٠٠	من حـ/ الأرباح المرحلة ٨٥/١/١ إلى حـ/ مخصص إهلاك المولدات الكهربائية إهلاك المولدات عن عام ٨٤ بالقسط الثابت	تاريخ إكتشاف الخطأ

وبترحيل هذه القيود يستقيم الوضع فى سنة ١٩٨٥ دون تأثير على المقابلة السليمة لإيراداتها ومصروفاتها .

وكمثال أخير نفترض أن رصيد الإيجار الدائن المقدم الذى ظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات فى ٨٤/١٢/٣١ بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه كان يخص الفترة من ٨٤/١/١ حتى ٨٥/٦/٣٠ إلا أنه عند التسويات أعتبر المبلغ كله بمثابة إيجار دائن سنة ١٩٨٤ . وبالتالى فيلزم تحقيقاً للمقابلة السليمة لإيرادات ١٩٨٥ بمصروفاتها جراء القيد التالى :

١٢٠٠		من حـ/ الأرباح المرحلة ٨٥/١/١	تاريخ إكتشاف
	١٢٠٠	إلى حـ/ الإيجار الدائن المقدم	الخطأ
		تصحيح الخطأ فى تسوية الإيجار	
		المقدم ٨٤/١٢/٣١	

وخلاصة القول أن التسويات المؤثرة فى حقوق الملكية يتم إجرائها من خلال الحسابات الختامية للسنة التى يتم تسويتها فيها إذا كانت لا تؤثر فى نتائج أعمال سنوات سابقة . أما إذا كانت تؤثر فى نتائج أعمال سنوات سابقة فإن التسوية الصحيحة يجب أن تتم من خلال رصيد الأرباح المرحلة . ذلك تطبيقاً للقواعد المحاسبية التالية : التكلفة التاريخية ، إستقلال الفترات المحاسبية ، المقابلة السليمة للإيرادات والمصروفات ، والمحاسبة على أساس الإستحقاق .

أسئلة وتمارين
الفصل التاسع

أولاً : الأسئلة :

١ – متى يتم إستخدام حساب رأس المال كبديل لحساب الأرباح المحجوزة لتصحيح أخطاء السنوات السابقة ؟

٢ – هل تتأثر حقوق الملكية فى المنشآت الفردية كما تتأثر حقوق الملكية فى شركات المساهمة بالأخطاء المودية إلى إعتبار المصروفات الإيرادية بمثابة تكاليف رأسمالية أو العكس ، وما هى أهم أوجه الخلاف بينهما إن وجدت ؟

٣ – برر فيما لا يزيد عن خمسة سطور خطأ أو صواب كل من العبارات التالية.

أ – يؤدى الخطأ فى تقييم مخزون بداية الفترة السابقة إلى زيادة أو نقص رأس مال المالك فى المنشأة الفردية بنفس القيمة .

ب – لا يؤثر الخطأ فى تقييم مخزون نهاية الفترة السابقة على حقوق الملكية .

جـ – من الأصح أن تتم التسويات المتعلقة بحقوق الملكية فى حساب الأرباح والخسائر ما دامت هذه التسويات تؤثر فى الأرباح والخسائر .

د – يؤدى الخطأ فى حساب أهلاك الأصول الثابتة عن سنوات سابقة إلى نقص رأس المال .

هـ – يمكن إستخدام الإحتياطى القانونى لتصحيح أخطاء السنوات السابقة حيث يكون جزءاً من الأرباح المحجوزة .

و – لا يحق للمساهم فى شركة المساهمة المطالبة بنصيبه فى الأرباح حتى لو رر توزيعها ما لم تقوم الشركة بتوزيعها فعلاً بمحض إختيارها .

٤ – برر خطأ أو صواب كل إجابة من الإجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية :

الحالـــة ١ :

تم تقييم مخزون آخر الفترة فى منشأة عارف لتجارة الورق فى ٩٠/١٢/٣١ بما يزيد عن قيمته بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ، وقد بلغت الأرباح التى حققتها المنشأة عن العام ٢٥٠٠٠ جنيه كان عارف قد سحب من تحت حسابها ٢٠٠٠٠ جنيه ، ولم يكتشف الخطأ إلا فى ٩١/١٢/٣١ .

ويترتب على ذلك :

أ – ضرورة تخفيض رأس مال عارف بقيمة الخطأ .

ب – سوف يعود رأس مال عارف إلى ما كان عليه فى نهاية ١٩٩١ .

جـ – وكأن عارف قد سحب من رأس ماله ١٥٠٠٠ جنيه خلال سنة ١٩٩٠ .

د – كل ما تقدم ، هـ – بعض ما تقدم ، و – لا شيء مما تقدم .

الحالـــة ٢ :

أكتشف مراقب الحسابات بشركة الشرق للتجارة المساهمة فى أثناء مراجعة الحسابات عن عام ١٩٩١ أن محاسب الشركة قد حمل مصروفات الصيانة الدورية عن العام السابق لحسابات الأصول التى تمت صيانتها ، ولم يكن المراجع قد تحقق من صحة المعالجة المحاسبية لهذا البند فى العام الماضى ، وقد بلغت تلك المصروفات ٣٠٠٠٠ جنيه وبلغ الإهلاك الذى تم حسابه عليها ٣٠٠٠ جنيه ، وأظهرت ميزانية الشركة من بين حقوق الملكية « خسائر مرحلة » تبلغ ٨٢٠٠٠ جنيه فى ١٩٩٠/١٢/٣١ .

ويترتب على ذلك .

أ – يلزم لتصحيح الوضع زيادة الخسائر المرحلة بجعل حسابها مديناً ونقص

مخصص الإهلاك بجعل حسابه مديناً ونقص حسابات الأصول بجعل حساباتها دائنة كل بما حمل به من مبلغ الـ ٣٠٠٠٠ جنيه .

ب - يصبح رصيد الخسائر المرحلة قبل إجراء التسويات وإعداد الحسابات الختامية عن عام ١٩٩١ مبلغ ١٠٩٠٠٠ جنيه .

جـ - لا تتأثر حقوق الملكية في سنة ١٩٩١ بهذا الخطأ .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - كل ما تقدم .

الحالـــة ٣ :

بلغت أرباح العام لأحدى شركات المساهمة مبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه ، وأقترح مجلس الإدارة توزيع نصفها على المساهمين ، وكانت الإحتياطيات الألزامية تبلغ فى مجموعها ٣٠٪ من الأرباح القابلة للتوزيع . ولم يكن هناك رصيد للأرباح المرحلة ، وقد أكتشف فى العام التالى أن مخزون نهاية الفترة فى العام السابق كان مقوماً بما يزيد عن تكلفته بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه . وهذا يعنى :

أ - أن رصيد الأرباح المرحلة سوف يبلغ ١٠٠٠٠ جنيه بعد تصحيح أو ضاع المخزون .

ب - أن أرباح العام الذى تم فيه إكتشاف الخطأ سوف تزداد بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه سواء كان الخطأ قد وقع فى العام السابق أو فى أى من الأعوام السابقة .

جـ - أن رصيد الأرباح المرحلة من مبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه تبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه قبل تصحيح الخطأ .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - لا شىء مما تقدم .

الحالـــة ٤

بلغ رصيد رأس مال عمرو فى منشأته لتجارة الملابس الجاهزة فى بداية العام الحالى ٢٢٧٥٠٠ جنيه وكان رأس المال الذى بدأ به عملياته منذ ثلاثة سنوات

١٥٠٠٠٠ جنيه ولم يضيف إليه شيئاً من أمواله الخاصة . وقد بلغ مجموع أرباح السنوات الثلاثة قبل خصم الضرائب والتى لم تحمل لحساب الأرباح والخسائر ٢١٨٠٠٠ جنيه . وقد ورد لعمرو فى بداية هذا العام مطالبة من مصلحة الضرائب بسداد الضرائب المستحقة عليه عن السنوات الثلاثة الماضية والتى قدرتها المصلحة بمبلغ ٨٢٠٠٠ جنيه . وينوى عمرو سداد هذه الضرائب وأتفق مع المصلحة على تقسيطها على سنتين . ويترتب على ما تقدم .

أ - لا شك أن مسحوبات عمر قد بلغت على مدار السنوات الثلاث السابقة مبلغ ١٣٠٥٠٠ جنيه .

ب - أن قرار سداد الضرائب المستحقة على أرباح السنوات السابقة والتى سبق أن تجاهلها عمرو سوف تؤدى إلى نقص رصيد رأسماله وزيادة إلتزاماته بمبلغ ٨٢٠٠٠ جنيه .

جـ - ينقص رأس مال عمرو بمقدار الضرائب التى تسدد فى العام الحالى ويتحمل حساب الأرباح والخسائر بالضرائب التى إتفق على سدادها فى العام التالى .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - لا شىء مما تقدم .

الحالـــــة ٥ :

كانت شركة الإسكندرية للتعمير المساهمة تهلك حفاراتها بمعدل القسط الثابت على مدار ١٠ سنوات . وقد كانت هذه الحفارات فى حالة صالحة الإستخدام فى ١٩٨٩/١/١ حيث بلغت تكلفتها ٥١٢٠٠٠ جنيه ، وقدر لها قيمة خردة ١٢٠٠٠ جنيه ، وقد قررت الشركة فى ١٩٩١/٦/٢٣ حساب الإهلاك على هذه الحفارات على أساس القسط المتناقص بواقع ٢٠٪ سنوياً ، وتسوية أوضاع السنوات السابقة على هذا الأساس . وقد بلغ رصيد الأرباح المرحلة فى ذلك التاريخ ٦٤٣٢٠ جنيه . ويترتب على ذلك :

أ - لزومية زيادة مخصص إهلاك الحفارات عن السنتين السابقتين بمبلغ ٨٤٣٢٠ جنيه خصماً على حـ/ الأرباح المرحلة .

ب - يتحول رصيد الأرباح المرحلة إلى خسائر مرحلة من جراء ذلك يبلغ رصيدها ٢٠٠٠٠ جنيه .

جـ - يبلغ إهلاك ١٩٩١ الذى يحمل للحساب الختامى الملائم فى ٩١/١٢/٣١ مبلغ ٦٥٥٣٦ جنيه .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - شيء بخلاف ما تقدم .

ثانيـاً : التمـارين :

التمرين الأول :

أظهرت الميزانية العمومية لمنشأة عبد العزيز فى ٩١/١٢/٣١ الأرصدة التالية .

الأصول : أثاث وتركيبات ومعدات مكاتب ٣٥٠٠٠ جنيه ، مخزون بضائع بالتكلفة ١٢٢٥٠٠ جنيه ، مواد تعبئة وتغليف ٧٥٠٠ جنيه ، عملاء ١٥٠٠٠ جنيه ، نقدية ٢٠٠٠٠ جنيه .

حقوق الملكية : رأس مال عبد العزيز ١٠٠٠٠٠ جنيه ، جارى عبد العزيز ٢٥٠٠٠ جنيه .

الإلتزامات : موردون ٤٠٠٠٠ جنيه ، أوراق دفع ٢٠٠٠٠ جنيه ، ضرائب مستحقه ١٥٠٠٠ جنيه . وقد تبين فى ١٩٩٢/١٢/٣١ أن :

١ - صافى المبيعات عن العام تبلغ ٣٧٥٠٠٠ جنيه ، صافى المشتريات عن العام ١٤٠٠٠٠ جنيه ، أجور ومرتبات عن العام ٢٢٥٠٠ جنيه ، مياه وإناره ومصاريف متنوعة ٣٥٠٠ جنيه .

٢ - تم تقييم مخزون نهاية الفترة بمبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه بالتكلفة .

٣ - بلغت مسحوبات عبد العزيز على مدار العام مبلغ ٦٢٠٠٠ جنيه .

٤ – تبين أنه لم يتم إهلاك الأثاث والتركيبات منذ إقتنائها فى ٩٠/١/١ ، ويقدر عمرها الإفتراضى ١٠ سنوات دون قيمة خردة .

٥ – لم يتبقى من مواد التعبئة والتغليف أى شىء رغم شراء ما بلغت تكلفة ٣٠٠٠ جنيه خلال العام .

المطلـــوب :

١ – إعداد ورقة العمل اللازمة لأجزاء ما يلزم من تسويات وإعداد الحسابات الختامية والميزانية .

٢ – تصوير الحسابات التى تخص عبد العزيز عن العام .

التمرين الثانى :

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصة ميزان المراجعة قبل التسويات فى دفاتر شركة بيع المصنوعات ، ش . م . م. فى ٩١/١٢/٣١ : نقدية ٤٧٥٠٠ جنيه ، عملاء ٧٣٥٠٠ جنيه ، موردون ٦٥٤٠٠ جنيه ، مخزون أول الفترة ٢٣٦٠٠ جنيه ، مبيعات ١٩٩٥٠٠ جنيه ، مردودات مشتريات ٣٥٠٠ جنيه ، خصم نقدى مفقود ١٥٠٠ جنيه ، مشتريات ٨٧٦٠٠ جنيه مردودات مبيعات ٤٥٠٠ جنيه ، خصم نقدى مكتسب ٢٥٠٠ جنيه ، أجور ١٢٣٠٠ جنيه ، فوائد مدينه ٣٤٠٠ جنيه ، إيجارات دائنة ٧٦٠٠ جنيه ، تأمين مقدم ٤٨٠٠ جنيه ، مصاريف إدارية ٢١٠٠ جنيه ، مصاريف بيعيه ٢٧٠٠ جنيه ، رأس مال الأسهم ٥٠٠٠٠ جنيه ، إحتياطى قانونى ١٤٥٠٠ جنيه ، إحتياطى سندات ٢٥٠٠ جنيه ، إحتياطى تجديدات ٣٥٠٠ جنيه ، أرباح مرحلة ١٥٠٠ جنيه ، فإذا علمت أن :

١ – تم تقييم المخزون فى ٩٠/١٢/٣١ بمبلغ ٢٣٦٠٠ جنيه ولكنه أحتوى على بضاعة كانت مباعة للعملاء ولم تكن قد سلمت بعد ، وتم إثباتها كمبيعات فى ٩٠/١٢/٢٩ ، وبلغت تكلفتها ٢٦٠٠ جنيه ، ولم يكتشف هذا الخطأ إلا فى ٩١/٤/١٣ .

٢ – تبلغ الديون المشكوك فيها ١٪ من صافى المبيعات ، كما يبلغ أهلاك الآلات والمعدات ١٢٤٠٠ جنيه بمجموع أرقام السنوات .

٣ – التأمين المقدم يغطى سنتين إعتباراً من ١٩٩٠/٧/١ .

٤ – هناك أجور مستحقة لم تسدد بعد تبلغ ٧٠٠ جنيه ، وإيجارات دائنة لم تحصل بعد تبلغ ٤٠٠ جنيه ، وذلك حتى ١٩٩١/١٢/٣١ .

٥ – من بين الإلتزامات طويلة الأجل قرض للسندات بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ٦٪ سنويا تسدد فى ٣/١ من كل عام ، ولم يظهر فى الدفاتر فى ٩١/١/١ أى رصيد للفوائد المدينة المستحقة ، وقد تم سداد الفوائد على القرض فى ٩١/٣/١ .

٦ – يقدر مخزون آخر الفترة بمبلغ ١٨٦٠٠ جنيه .

٧ – يتم توزيع أرباح العام كالتالى : ٥٪ إحتياطى قانونى ، ٥٪ إحتياطى سندات، ١٠٪ إحتياطى تجديدات ، كما تقرر توزيع ما يوازى ١٠٪ من رأس المال على المساهمين ، وذلك علماً بأن الأرباح الصافية القابلة لتوزيع تتحدد بعد خصم ٤٠٪ كضريبة أرباح تجارية وصناعية من صافى الربح .

المطلـــوب :

(١) إعداد ورقة عمل جزئية توضح فيها كيفية إجراء ما يتعلق بالبيانات السابقة من تسويات وحساب تكلفة البضاعة المباعة الصحيحة .

(٢) إعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وحساب التوزيع عن العام.

التمرين الثالث :

فيما يلى بعض المعلومات التى توافرت خلال السنة المالية المنتهية فى ٩٣/١٢/٣١ والتى كانت تخص سنوات سابقة .

١ – إتضح عند حساب إهلاك الآلات والمعدات فى ٩٣/١٢/٣١ أن الرصيد

الدفترى ما زال يشتمل على تكلفة إحدى الآلات التى تم بيعها فى ٩٢/٧/١ بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ، بينما تكلفتها عند شرائها بلغت ٣٢٠٠٠ جنيه فى ٨٨/٧/١ ، وتقرر حينئذ إهلاكها بالقسط الثابت على ست سنوات بقيمة خردة ٢٠٠٠ جنيه ، وعند بيع الآلة جعل حساب النقدية مديناً وحساب أرباح بيع الآلات دائناً ثم تم إقفال الأخير فى حساب الأرباح والخسائر لسنة ١٩٩٢ .

٢ – وجد أن رصيد الفوائد المدينة المؤجلة ى ٩٣/١/١ والبالغ ٣٠٠٠ جنيه يخص فترة ٥ سنوات تبدأ فى ١ / ٩ / ٩٢ ، وأنه لم يتم إجراء أية تسويات فى هذا الشأن فى ٩٢/١٢/٣١ . وعند سداد قسط القرض والفوائد فى ٩٣/٩/١ لم يرد ذكر حساب الفوائد المدينة المؤجلة فى قيد السداد .

٣ – قام أحد العملاء فى ٩٢/٧/٢٣ برد بضاعة قيمتها ٢٣٦٠ جنيه وبلغت تكلفتها ١٨٠٠ جنيه ، وقد تم إثبات عملية الرد فى نفس التاريخ بالقيد التالى.

٢٣٦٠		من حـ/ مخزون البضاعة
	٢٣٦٠	إلى حـ/ العملاء

وكانت الشركة تتبع نظام المخزون المستمر ، وأعتمدت الأرصدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية .

٤ – كان أحد العملاء قد أفلس فى ٩٢/١٢/٢٥ حيث كان رصيد حسابه ٤١٢٠ جنيه ، وقد تم أعدلم الدين بالكامل فى ٩٢/١٢/٣١. إلا أن رصيد حساب العميل فى ٨٣/١٢/٣١ ظهر دائناً بمبلغ ٢٠٦٠ جنيه، وببحث الموضوع تبين أنه قد تحصل من تصفية أصول العميل نصف قيمة الدين وجعل به حساب العميل دائناً فى ٩٣/٩/٧ .

فإذا علمت أن حقوق الملكية فى ٩٣/١/١ قد تضمنت الآتى : رأس مال –

أسهم عادية ٢٥٠٠٠٠ جنيه ، إحتياطى قانونى ٣٠٠٠٠ جنيه ، إحتياطى عام ٢٠٠٠٠ جنيه ، أرباح مرحلة (خسائر ٣٢٠٠ جنيه) ، وأن أرباح عام ١٩٩٣ قد بلغت ٢٧٠٠ جنيه قبل التسويات السابقة ، وقد أضيف إلى الإحتياطى القانونى والإحتياطى العام ١٠٪ منها ولم يوزع شىء على المساهمين !

المطلوب :

(١) إجراء القيود الدفترية التى ترى أنها لازمة لتصحيح الأوضاع السابقة .

(٢) تصوير حسابات الأستاذ اللازمة .

الفصل العاشر
في جرد الإلتزامات

١ - مقدمة :

الإلتزامات هي حقوق غير الملاك في أصول الوحدة المحاسبية بصرف النظر عن نوعها . فكما قد سبق ووضحنا أنه يتم تمويل الحصول على الأصول لدى الوحدة المحاسبية بأختلاف أنواعها عن طريق ثلاثة مصادر رئيسيه هي رأس المال والأرباح المحجوزة والإلتزامات . وهذه المصادر الثلاثة هي التي تكون جانب الخصوم في الميزانية، أي الحقوق في الأصول التي وردت فيها ، ويلزم أن تساويها .

والإلتزامات عادة ما تكون في صورة نقدية ، بمعنى أنه يلزم للوفاء بها سداد نقدية ، إلا أن هناك بعض الإلتزامات التي قد يلزم للوفاء بها أداء خدمات أن توفير سلع أو منتجات في صورة عينية . وتسمى هذه الإلتزامات العينية .

وبالإضافة إلى الإلتزامات العينية تنقسم الإلتزامات النقدية إلى قسمين . التزامات طويلة الأجل والتزامات قصيرة الأجل . والإلتزامات طويلة الأجل هي التي يلزم سدادها في فترة أو فترات محاسبية تالية للفترة التي تظهر هذه الإلتزامات في ميزانيتها الإفتتاحية . أما الإلتزامات قصيره الأجل فهي تلك التي يلزم سدادها خلال الفترة التي تظهر هذه الإلتزامات في ميزانيتها الإفتتاحية ، أو تنشأ فيها ويلزم سدادها خلال الفترة المحاسبية التالية .

وسوف نتناول في هذا الفصل كل من هذه الأقسام الثلاثة من الإلتزامات ، على حسب ترتيب ورودها في الميزانية بعد حقوق الملكية ، بقليل من التفصيل .

٢ - الإلتزامات طويلة الأجل :

الإلتزامات طويلة الأجل هي حقوق مالية للغير (بخلاف الملاك) لدى الوحدة

المحاسبية يستحق أداتها لهم فى صورة نقدية فى تواريخ لاحقة تزيد فى مداها عن سنة مالية من تاريخ إعداد الميزانية العمومية . وعادة ما تتكون الإلتزامات طويلة الأجل من مجموعة القروض التى تحصل عليها الوحدة المحاسبية عن الغير لآجال طويلة نسبياً . ويمكن القول أن هذه القروض عادة ما يكون لها ثلاثة مصادر رئيسية هى : الأقتراض من البنوك ، الإقتراض من موردى الأصول الثابتة ، أى سداد تكلفة الأصول الثابتة على أقساط تغطى عدداً من السنوات ، أو الإقتراض من الجمهور العام عن طريق ما يسمى بقرض السندات .

وتقتصر إمكانية الإقتراض من الجمهور العام على شركات المساهمة . أما المنشآت الفردية وشركات الأشخاص فلا يجوز لها إصدار سندات للإقتراض من الجمهور العام . أما الإقتراض من البنوك أو من الموردين قروضاً طويلة الأجل فيمكن للأنواع الثلاثة من الأشكال التنظيمية للوحدات المحاسبية أن تحصل عليها إذا توافرت لديها شروط ذلك ، والتى تحددها الجهة المقرضة .

ويلزم فى كل الأحوال التحقق من وجود الإلتزام وقيمته وإستيفاء شروطه عن طريق الإطلاع على عقد الإلتزام (عقد إصدار السندات ، أو عقد القرض ، أو عقد التمويل) . كما يجب أن يظهر ضمن الإلتزامات قصيرة الأجل ما قد يكون مستحق السداد من أقساط القروض أو سندات خلال السنة المالية التالية لتاريخ إعداد الميزانية . كما يلزم التحقق من صحة حساب الفوائد التى تستحق على هذه القروض عن الفترة المحاسبية ، وأن ما إستحق منها خلال السنة المالية قد تم سدادة ، وأن ما لم يستحق سداده بعد ويخص الفترة المحاسبية ، قد ظهر بين الإلتزامات قصيرة الأجل ، وأن الفترة المحاسبية قد تحملت بما يخصها فعلاً من هذه الفوائد لأغراض مقابلة إيراداتها بمصروفاتها . وأخيراً فيلزم أن تظهر الإلتزامات طويلة الأجل فى الميزانية كل التزام على حدة مقترناً بتاريخ إستحقاقه ، أو أقساطه ، وسعر الفائدة الذى يحمله .

ولنفرض على سبيل المثال أن ميزان مراجعة أحدى شركات المساهمة قد أظهر

من بين أرصدته ، الأرصدة التالية فى ١٩٩٠/١٢/٣١ : قرض السندات ٦٪ ٤٠٠٠٠ جنيه ، قرض بنك الإئتمان الصناعى ٨٪ ٣٠٠٠٠ جنيه ، دائنو شراء أصول ثابتة ٢٠٠٠٠جنيه ، وبالرجوع إلى عقود هذه القروض وجد أن قرض السندات لمدة ٢٠ سنة ويستحق السداد فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ ، وتستحق عليه الفوائد نصف سنوياً فى ٩/٣٠ ، ٣/٣١ من كل عام . كما أن قرض بنك الإئتمان لمدة ٦ سنوات ويسدد على أقساط سنوية مع الفوائد يستحق أولها فى ٩١/٦/٣٠ ، أما دائنو شراء الأصول الثابتة فيمثل المبلغ المستحق لموردى بعض الآلات والذى يتم سداده على ٤ أقساط سنوية يستحق أولها فى ٩١/٦/٣٠ ، ويتضمن المبلغ الوارد فى الميزان قيمة الفوائد على الدين كله بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه لمدة السنوات الأربع التى بدأت فى ٩٠/٧/١ . ويلزم فى ظل هذه المعلومات القيام بالآتى :

أ - بالنسبة لقرض السندات : التحقق من سداد الفوائد فى ١٩٩٠/٣/٣١ وفى ١٩٩٠/٩/٣٠ بواقع ١٢٠٠ جنيه (٤٠٠٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{٦}{١٢}$) كل مرة ، وأن الفوائد المستحقة من ٩/٣٠ حتى ١٩٩٠/١٢/٣١ قد تم إجراء التسوية الخاصة بها بمبلغ ٦٠٠ جنيه بجعل حساب الفوائد المدينة على قرض السندات مديناً والفوائد المدينة المستحقة دائناً ، وأن عام ١٩٩٠ قد تحمل من فوائد قرض السندات بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه ، أى ما يخص السنة كلها ، وأن الفوائد المدينة المستحقة تظهر بين الإلتزامات قصيرة الأجل فى الميزانية : وفيما يلى القيود الدفترية المحققة لهذه الأغراض ، وكذا كيفية العرض فى الميزانية .

		من مذكورين
٦٠٠		حـ/ الفوائد المدينة المستحقه على قرض السندات
٦٠٠		حـ/ الفوائد المدينة على قرض السندات
	١٢٠٠	إلى حـ/ النقدية
		سداد فوائد قرض السندات فى ٣/٣١

١٢٠٠		من حـ/ الفوائد المدينة على قرض السندات
	١٢٠٠	إلى حـ/ النقدية
		سداد فوائد قرض السندات فى ٩/٣٠
٦٠٠		من حـ/ الفوائد المدينة على قرض السندات
	٦٠٠	إلى حـ/ الفوائد المدينة المستحقة على قرض السندات
		تسوية الفوائد المدينة على القرض حتى ٩٠/١٢/٣١
٢٤٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر
	٢٤٠٠	إلى حـ/ الفوائد المدينة على قرض السندات
		إقفال ما يخص العام من الفوائد المدينة على قرض السندات فى حـ/ الأرباح الخسائر

وبذلك يصبح رصيد الفوائد المدينه على قرض السندات (مصروف تمويلى) مساوياً للصفر ، ويصبح رصيد الفوائد المدينة المستحقة دائناً بمبلغ ٦٠٠ جنيه ليظهر فى الألتزامات قصيرة الأجل ضمن بنود المصروفات المستحقة .

كما يظهر قرض السندات فى الميزانية بين بنود الإلتزامات طويلة الأجل فى جانب الخصوم كالتالى :

الإلتزامات طويلة الأجل

٤٠٠٠٠ قرض السندات ٦٪ حتى ٢٠٠٠/١٢/٣١

⋮

الإلتزمات قصيرة الأجل

⋮

(x + ٦٠٠) مصروفات مستحقة (من بينها الفوائد المدينة المستحقه)

٢ - بالنسبة لقرض بنك الإئتمان : التحقق من حساب الفوائد المدينة

المستحقة عن الفترة من ٩٠/٧/١ حتى ٩٠/١٢/٣١ على مبلغ القرض كله ، أى ٣٠٠٠٠ × $\frac{٨}{١٠٠}$ × $\frac{٦}{١٢}$ = ١٢٠٠ جنيه وجعل حساب الفوائد المدينة على قرض بنك الإئتمان مديناً بها وحساب الفوائد المدينة المستحقة دائناً بالمبلغ ، ثم إقفال حساب الفوائد المدينة فى حـ/ الأرباح والخسائر .

ويظهر فى الميزانية – فى جانب الخصوم :

مع الإلتزامات طويلة الأجل ٢٥٠٠٠ قرض بنك الإئتمان ٨٪ يسدد على ٦ أقساط يستحق أولها فى ٩١/٦/٣٠

مع الإلتزامات قصيرة الأجل ٥٠٠٠ قرض بنك الإئتمان – القسط المستحق فى ٩١/٦/٣٠

١٢٠٠ الفوائد المدينة المستحقه على القرض حتى ٩٠/١٢/٣١

٣ – بالنسبة لدائنو شراء الأصول : التحقق من عدم تحميل الآلات بالفوائد وذلك عن طريق وجود حساب الفوائد المدينة المؤجلة على تمويل الآلات ، وتحميل سنة ١٩٩٠ بما يخصها من تلك الفوائد وهو ٢٥٠ جنيه (إستفادها على طريقة القسط الثابت) وذلك بجعل حـ/ الفوائد المدينة على تمويل الأصول مديناً ، وحساب الفوائد المدينة المؤجلة دائناً . كما يجب التحقق من أن مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من الدين تظهر فى الإلتزامات قصيرة الأجل ، وباقى الدين (١٥٠٠٠ جنيه) يظهر بين الإلتزامات طويلة الأجل (لاحظ أن مبلغ الـ ٥٠٠٠ جنيه يتضمن ٥٠٠ جنيه فوائد يتحمل بنصفها عام ٩٠ وبالنصف الثانى عام ٩١ ، كما تجرى تسوية فى آخر ٩١ بتسوية مماثلة للتسوية السابقة لتصبح الفوائد المدينة التى تتحمل بها سنة ١٩٩١ ٥٠٠ جنيه) .

المطلوب منك : إجراء قيود التسوية اللازمة وترحيلها للحسابات الملائمة وبيان أثرها على الحسابات الختامية وأظهار الإلتزامات فى المكان الملائم فى الميزانية (متجاهلاً ما تقدم من شرح ومتوقفاً عند رأس المثال والمعلومات التى أمكن الحصول عليها) .

٣ - الإلتزامات النقدية قصيرة الأجل :

الإلتزامات النقدية قصيرة الأجل هي ما يستحق للغير على الوحدة المحاسبية ويلزم سداده نقداً خلال الفترة المحاسبية التالية لتاريخ إعداد الميزانية . وهي تنطوى على العديد من الحسابات من أهمها الأقساط المستحقه من الإلتزامات طويلة الأجل طبقاً لما ورد في البند السابق ، وحسابات الموردون ، وأوراق الدفع ، والبنوك الدائنة (سحب على المكشوف) ، وحسابات الدائنون ، وحسابات المصروفات المستحقة ، ويضاف إلى ذلك توزيعات الأرباح المستحقة للمساهمين فى شركات المساهمة . وكل هذه البنود تعتبر من الإلتزامات النقدية حيث يلزم الوفاء بقيمتها نقداً . وسوف نتناول هذه البنود ، فيما عدا أقساط القروض طويلة الأجل لسبق تناولها ، بقليل من الإيضاح .

٣ - ١ - حسابات الموردون :

الموردون هم فئة المتعاملون مع الوحدة المحاسبية فى شأن توريد مستلزمات عملياتها الجارية من سلع وخدمات دون الحصول على قيمتها نقداً وقت توريدها . ويترتب على توريد السلع من بضائع لأغراض التجارة أو المواد الأولية والخامات لأغراض الصناعة ، والقيام بالخدمات المرافقة لهذه التوريدات (مثل النقل) دون سداد القيمة وقت التوريد ، نشأة التزام على الوحدة المحاسبية بسداد هذه القيمة نقداً طبقاً لشروط التوريـــد .

ويلزم لجرد أرصدة الموردين التحقق من وجود الإلتزام على الوحدة المحاسبية ، والتحقق من قيمته وتاريخ إستحقاق أداء هذه القيمة نقداً . وعادة ما تكون الإجراءات المحاسبية المنتظمة والمؤيده بالمستندات فى ظل قيام نظام محاسبى متكامل كفيلة بالوفاء بهذه المتطلبات إذا تواجد معها نظام سليم للمراجعة والرقابة الداخلية .

وتنشأ مشاكل جرد الموردين فى تاريخ إعداد الميزانية من ناحيتين : الأولى وتنبثق من شروط التوريد وما قد يترتب عليها من إختلاف قيمة التوريدات كما تظهر بفاتورة المورد عن المبلغ الواجب سداده للوفاء بهذه القيمة ، ومن ثم أثر ذلك على

المشتريات (أو المخزون) وأرصدة حسابات الموردين في الميزانية ، والثانية هي وجود بعض الأرصدة الشاذة (المدينة) لبعض حسابات الموردين .

وفيما يختص بالأرصدة الشاذة لبعض حسابات الموردين فلا يجوز المقاصة بينها وبين الأرصدة الدائنة لباقي حسابات الموردين . ذلك لسببين : الأول أن الأرصدة الدائنة سوف يلزم الوفاء بقيمتها النقدية نقداً في تاريخ إستحقاق تلك القيمة دون خصم الأرصدة المدينة ، كما أن الأرصدة المدينة تمثل حقوق للوحدة المحاسبية لدى تلك الفئة من الموردين قد يقومون بالوفاء بها للوحدة نقداً ولكنه عادة ما يتم الوفاء بها عيناً في صورة سلع أو خدمات ، وبالتالي فأن أرصدة هذه الفئة (الشاذة) من الموردين يعتبر من الأصول ، ولا يمكن القول بأى حال من الأحوال أنها من الأصول النقدية. أما السبب الثاني فيقع في إختلاف شخصيات فئة الموردين الدائنة (بطبيعتها) عن شخصيات فئة الموردين الشاذة (المدينة) . فكيف يمكن إجراء المقاصة بين الرصيد المدين (الشاذ) للمورد عبد الرؤوف مثلاً بمبلغ ١٥٠٠ جنيه ، مقابل الرصيد الدائن للمورد عبد الرحيم بمبلغ ٢٠٠٠جنيه ليصبح المستحق على الوحدة المحاسبية للموردين ٥٠٠ جنيه .

أما عن الناحية الأولى والتي تتوقف على شروط التوريد فأن علاجها (أو تسويتها) يتوقف على طريقة إثبات التوريدات في ظل مثل هذه الشروط . فعادة ما ترتبط شروط التوريدات الآجلة بما يسمى بخصم تعجيل الدفع ، والذى يؤدى بدوره إلى إختلاف سعر الشراء النقدى لهذه التوريدات عن سعر شرائها الآجل بمقدار هذا الخصم . فإذا تم السداد في موعد إكتساب الخصم فأن المشتريات (أو المخزون) في هذه الحالة يمكن تسويتها بالكامل (سواء تم شرائها نقداً أو بالأجل) لسعر الشراء النقدى ، أما إذا تم السداد بعد فوات موعد إكتساب الخصم ، فأنه لن يمكن تسوية المشتريات بكامل قيمتها لسعر الشراء النقدى إلا بتسجيل الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة ، وجعل حـ/ الخصم النقدى المكتسب (أو المخزون) دائناً بالقيمة .

وفى كل الأحوال يلزم أن يظهر حساب الموردين فى الميزانية بما يوازى مستحقاتهم النقدية فى تاريخ إعدادها .

ولنفرض لإيضاح ما تقدم أن رصيد الموردين (الدائن بعد إستبعاد الأرصدة الشاذة) ظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه وذلك فى ٩١/١٢/٣١ ، وكانت شروط التوريد بصفة عامة هى ٣٪ ، ١٠ أيام ، صافى ٦٠ يوم . وقد تبين من فحص هذه الأرصدة أن ٤٠٪ منها قد مضى عليه ما يزيد عن ١٠ أيام والباقى ما يزال قابلاً للسداد مع إكتساب الخصم . ولنفرض أن الوحدة المحاسبية تستخدم نظام المخزون الدورى وأنها تقوم فعلاً بتسوية مشترياتها لسعر الشراء النقدى فى نهاية العام سواء تم إكتساب الخصم فعلاً أو لم يتم إكتسابه . وهذا يعنى أن :

١ – من بين أرصدة الموردين ٨٠٠٠٠٠ جنيه (٤٠٪ من ٢٠٠٠٠٠٠) سوف يتم سداد مستحقاتهم بسعر الشراء الآجل دون إكتساب الخصم لفوات المدة ، ومن ثم يلزم جعل حـ/ الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة مديناً بما يوازى ٣٪ منها ، أى بمبلغ ٢٤٠٠٠؟ مقابل جعل حـ/ الخصم النقدى المكتسب دائناً .

٢ – باقى أرصدة الموردين والبالغ قيمته ١٢٠٠٠٠٠ جنيه ما زال يمكن سداده مع إكتساب الخصم ، أى أن قيمته النقدية فى تاريخ الميزانية تعادل ١٢٠٠٠٠٠ جنيه ناقصاً ٣٪ منها ، أى ١٢٠٠٠٠٠ – ٣٦٠٠٠ = ١١٦٤٠٠٠ جنيه ، ويمثل مبلغ الـ ٣٦٠٠٠ جنيه مقابل الخصم النقدى الذى يمكن إكتسابه لو تم السداد فى موعد إكتساب الخصم ، ويلزم على أى حال ، حتى يمكن تسوية المشتريات بكامل تكلفتها لسعر لشراء النقدى ، جعل حـ/ الخصم النقدى المكتسب دائناً بمبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه وجعل حـ/ مقابل الخصم النقدى المكتسب مدينا بقيد تسوية . وبالتالى يزداد رصيد حساب الخصم النقدى المكتسب الوارد فى الميزان بمبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه ، فتقل قيمة صافى المشتريات فى حساب المتاجرة بنفس القيمة

(وتقل تكلفة البضاعة المباعة ، ويزداد مجمل الربح ، فصافي الربح) وتصبح المشتريات كلها مقومة بسعر الشراء النقدي .

أما حـ/ مقابل الخصم النقدي المكتسب فيظهر مطروحاً طرحاً شكلياً من حـ/ الموردين في الإلتزامات قصيرة الأجل في الميزانية .

وعن السداد لهؤلاء الموردين في الفترة المحاسبية المقبلة ، فإنه قد يتم إكتساب الخصم فعلاً أو أنه قد يتم السداد بعد فوات موعد إكتساب الخصم . ولنفرض إستكمالاً للمثال أن من مبلغ الـ ١٢٠٠٠٠٠ جنيه قد تم سداد ما يوازي مبلغ ٨٠٠٠٠٠ جنيه في موعد إكتساب الخصم ، والباقي بعد ذلك . يترتب على ذلك أن قيود السداد للحالتين تصبح كالآتي (في الفترة المقبلة – ١٩٩٢) .

٨٠٠٠٠٠		من حـ/ الموردين
		إلى مذكورين
	٧٧٦٠٠٠	حـ/ النقدية
	٢٤٠٠٠	حـ/ مقابل الخصم النقدي المكتسب
		السداد في موعد إكتساب الخصم وجعل حـ/ المقابل دائناً بقيمة الخصم المكتسب لسبق تسويته في ١٩٩١/١٢/٣١ .
		من مذكورين
٤٠٠٠٠٠		حـ/ الموردين
١٢٠٠٠		حـ/ الخصم النقدي المفقود
		إلى مذكورين
	٤٠٠٠٠٠	حـ/ النقدية
	١٢٠٠٠	حـ/ مقابل الخصم النقدي المكتسب
		السداد بعد موعد إكتساب الخصم وإثبات الخصم النقدي المفقود وجعل حساب المقابل دائناً لسبق التسوية في ١٩٩١/١٢/٣١ .

لاحظ أن رصيد الموردين فى ميزان المراجعة قبل التسويات والبالغ ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه إنقسم إلى فئتين فى ١٩٩١/١٢/٣١ .

١ - الفئة الأولى بمبلغ ٨٠٠٠٠٠ جنيه وقد ثبت فوات موعد إكتساب الخصم عليها ، ومن ثم أصبح الخصم النقدى المكتسب فى عداد المفقود عليها فى عام ١٩٩١ ، وترتب على ذلك أن تحملت سنة ١٩٩١ بالخصم النقدى المفقود بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه مقابل جعل حساب الخصم النقدى المكتسب دائناً (يقيد تسوية) فى ١٩٩١/١٢/٣١ . ثم يقفل حساب الخصم النقدى المفقود فى حساب الأرباح والخسائر لعام ١٩٩١ .

٢ - الفئة الثانية بمبلغ ١٢٠٠٠٠٠ جنيه ما زالت إمكانية إكتساب الخصم عليها قائمة فى ٩١/١٢/٣١ ، وكان يلزم تسويتها بهذه الإمكانية حتى تصبح كل المشتريات مقومة بسعر الشراء النقدى ، فتمت التسوية بجعل حـ/ مقابل الخصم النقدى المكتسب (حساب معاكس لحساب الموردين فى الميزانية فى ٩١/١٢/٣١) مديناً و حـ/ الخصم النقدى المكتسب دائناً بمبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه . ثم تم إقفال حـ/ الخصم النقدى المكتسب فى حـ/ المتاجرة (أو التشغيل أو الإنتاج فى المنشآت الصناعية إذا كان التوريد ينصب على مواد أولية وخامات) فأصبحت كل المشتريات مقومة بسعر شرائها النقدى .

٣ - عند السداد الفعلى لهذه الفئة الثانية ، والتى تم تسوية قيمتها فى ٩١/١٢/٣١ لسعر الشراء النقدى إنقسمت إلى فئتين ، وذلك فى سنة ١٩٩٢ .

أ - فئة بمبلغ ٨٠٠٠٠٠ جنيه تم إكتساب الخصم عند سدادها ، أى أنها سددت بسعر الشراء النقدى ، فجعل حساب مقابل الخصم النقدى المكتسب الذى فتح فى ٩١/١٢/٣١ لهذا الغرض دائناً بقيمة الخصم الذى إستفادت به سنة ١٩٩١ فعلاً ويخصها .

ب - فئة بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه لم يتم إكتساب الخصم عليها وأصبح

خصماً مفقوداً خلال سنة ١٩٩٢ ، وبذلك يلزم أن تتحمل سنة ١٩٩٢ بهذا الخصم المفقود ، وذلك بالطبع مقابل جعل حـ/ مقابل الخصم النقدى المكتسب (الذى يخص سنة ١٩٩١) دائناً .

ويترتب على ذلك أن حساب الموردين فى الميزانية العمومية فى ٩١/١٢/٣١ يظهر بقيمته النقدية التى تتكون من الفئتين مخصوماً منها ما يقابل الخصم النقدى الذى ما زال من الممكن إكتسابه من الفئة الثانية ، أى أنه عند السداد لموردى الفئة الأولى يجعل حـ/ الموردين مديناً وحساب النقدية دائناً بالقيمة الإسمية للدين ، بينما الفئة الثانية تجرى قيود سدادها كما سبق بيانه .

٣ - ٢ - أوراق الدفـع :

تعتبر أوراق الدفع بالإضافة إلى حسابات الموردين من أهم وسائل تمويل الحصول على الأصول قصيرة الأجل ، كالمستلزمات السلعية من بضائع ومواد وخامات . وتعتبر أوراق الدفع من الإلتزامات النقدية حيث يلزم على الوحدة المحاسبية الوفاء بقيمتها نقداً فى تاريخ الإستحقاق وإلا تعرضت للأجراءات القانونية المعروفة . وعادة ما تنشأ ورقة الدفع عند حصول الوحدة المحاسبية على السلعة أو الخدمة الموازية لقيمتها الإسمية أو الجزء من هذه القيمة إذا تم سداد الفرق نقداً . وفى هذه الحالة تكون القيمة الإسمية لورقة الدفع هى مقدار الإلتزام الواجب الوفاء به فى موعد الإستحقاق دون إضافة أية فوائد .

أما إذا تحررت ورقة الدفع فى تاريخ لاحق لحصول الوحدة المحاسبية على السلعة أو الخدمة الموازية لقيمتها فإنها فى العادة ما تكون مصحوبة بإحتساب فوائد عن المدة من تاريخ الإصدار حتى تاريخ الإستحقاق . وكذلك الأمر فى أوراق الدفع التى تتحرر تجديداً لأوراق دفع عادية (بدون فوائد) توقفت الوحدة المحاسبية عن سدادها فى تاريخ إستحقاقها . وتعتبر الفوائد فى كلتا هاتين الحالتين معبرة عن ثمن التأخر فى سداد الإلتزام عن موعد إستحقاقه الأصلى .

وبالإضافة إلى هذين النوعين من أوراق الدفع ، نجد أن الوحدة المحاسبية قد تضطر للأقتراض من البنوك قروضاً قصيرة الأجل مقابل إصدار أوراق دفع بقيمة أوراق الدفع مضافاً إليها الفوائد منذ تاريخ الحصول على القرض حتى تاريخ إستحقاق ورقة الدفع . ويطلق البعض على هذا النوع « أوراق الدفع المقطوعة » لأن ما تحصل عليه الوحدة المحاسبية من نقدية مقابل إصدار الورقة يقل عن القيمة الأسمية بمقدار الفوائد. وفي هذه الحالة لا تعتبر الفوائد مسددة مقدماً حيث يتم سدادها مع قيمة ما حصلت عليه الوحدة المحاسبية من نقدية مقابل الورقة في تاريخ إستحقاقها . (أى أن الـ[illegible] مقوم بسداد القيمة الحالية لورقة الدفع في موعد تحريرها محسوبة على أساس معـ[illegible]ـدة على القروض قصيرة الأجل) . وبالتالي فأن الفوائد في هذه الحالة تعتبر فوائد مدينة مؤجلة ، أى مؤجل إعتبارها فوائد مدينة إلى أن تنقضي مدة الورقة أو فترة زمنية أقل تخص فترة محاسبية معينة تكون قد إستفادت بحصيلة الورقة فعلاً في عملياتها .

ولتوضيح الفكرة نفترض على سبيل المثال أن أحدى الشركات أرادت أن تقترض من أحد البنوك مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه مقابل تحرير ورقة دفع في ٩٢/١٠/١ تستحق السداد في ٩٣/٣/٣١ ، وكان معدل الفائدة السارى المفعول وقتئذ لمثل هذه الحالات هو ١٨٪ سنوياً ، وهذا يعني أن القيمة الأسمية للورقة يصبح مساوياً لمبلغ ١٠٩٠٠٠ جنيه (١٠٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠ × ١٨/١٠٠ × ٦/١٢) ويكون قيد إصدارها كالآتي (في دفاتر الشركة) .

		من مذكورين [1]
١٠٠٠٠٠		حـ/ النقدية
٩٠٠٠		حـ/ الفوائد المدينة المؤجلة
	١٠٩٠٠٠	إلى حـ/ أوراق الدفع
		ورقة الدفع حق ٩٣/٣/٣١ بمعدل فائدة ١٨٪ سنوياً والمصدرة بتاريخ اليوم (٩٢/١٠/١)

وبصرف النظر عن حيثيات إصدار أوراق الدفع ، وسواء كانت غير مصحوبة بفوائد أو مصحوبة بفوائد مدينة مؤجلة ، فأن جردها يحتم التحقق من أن تاريخ إستحقاقها لاحق لتاريخ إعداد الميزانية ، وأن قيمتها الأسمية تمثل ما يستحق أداؤه فعلاً في تاريخ الإستحقاق ، وأنها إذا كانت مصحوبة بفوائد مدينة مؤجلة قد تم تسوية الفوائد المدينة بما يخص الفترة المحاسبية المنتهية منها .

وعلى سبيل الأيضاح أو إستكمالاً للمثال بعالية ، فأنه في ٩٢/١٢/٣١ يلزم تحميل سنة ١٩٩٢ ما يخصها من الفوائد المدينة المؤجلة لمدة ٣ شهور ، ويتم ذلك بقيد التسوية التالي :

٤٥٠٠		من حـ/ الفوائد المدينة
	٤٥٠٠	إلى حـ/ الفوائد المدينة المؤجل
		ما يخص الفترة من الفوائد المدينة المؤجلة على ورقة الدفع الصادرة لبنك كنا بتاريخ ٩٢/١٠/١ ، حق ٩٣/٣/٢ .

(١) لاحظ أن القيمة الإسمية للورقة تحتوى على ما حصلت عليه الشركة نقداً مضافاً إليه الفوائد عن فترة إستحقاق الورقة بالمعدل المتفق عليه . أما إذا كانت القيمة الإسمية للورقة ١٠٠٠٠٠ جنيه وقام البنك بخصم ٩٠٠ جنيه وسدد للشركة ٩١٠٠٠ جنيه فأن هذا لا يعني أن الفوائد قد تم سدادها مقدماً ، وإنما يعني أن معدل الفائدة الفعال هو $\frac{٩٠٠٠}{٩١٠٠٠} \times ١٠٠ \times ٢ = ١٩,٧٨\%$ والفوائد المدينة ما زالت مؤجلة الإستحقاق والسداد . لأن مبلغ الـ ١٠٠٠٠٠ جنيه لا يتم سداده إلا بعد ٦ شهـــور .

ثم يجرى إقفال حساب الفوائد المدينة فى حساب الأرباح والخسائر .

وعادة ما تقوم الوحدة المحاسبية بأمساك سجل لأوراق الدفع يوضح تاريخ إصدارها وقيمتها الأسمية المستحقة السداد فى تاريخ الإستحقاق ، والمستفيد منها ، وتاريخ إستحقاق سدادها ، وبيان عما إذا كانت متضمنه لفوائد مدينة مؤجلة من عدمه . ويمكن مراجعة هذا السجل من التحقق من أن قيمة أوراق الدفع الظاهرة فى ميزان المراجعة هى ما يجب ظهوره فى الميزانية ، وأنه ليست هناك أوراق دفع قد فات موعد إستحقاقها ولم تسدد بعد ، وأن أوراق الدفع المصحوبة بفوائد قد تم تسوية الفوائد المدينة المؤجلة بما يخص الفترة المحاسبية المنتهية منها .

هذا ويعتبر رصيد الفوائد المدينه المؤجلة حساباً معاكساً لأوراق الدفع لأغراض العرض فى الميزانية العمومية . ذلك لأنه لو تم سداد أوراق الدفع التى تحمل هذه الفوائد فى تاريخ إعداد الميزانية لكان المبلغ الواجب سداده مساوياً للقيمة الإسمية مخصوماً منها الفوائد المدينة المؤجلة للفترة التالية . ففى مثالنا بعالية لو أرادت الشركة سداد ورقة الدفع للبنك فى ٩٢/١٢/٣١ بدلا من ١٩٩٣/٣/٣١ فأنها لن تسدد مبلغ ١٠٩٠٠٠ جنيه ، لأن هذا المبلغ ينطوى على فوائد إستخدام القرض لمدة ٦ شهور وقد إستخدمته الشركة فقط لمدة ٣ شهور . وهذا يعنى أنها تستطيع سداد ورقة الدفع فى ٩٢/١٢/٣١ بمبلغ ١٠٤٥٠٠ جنيه فقط . وهذا المبلغ يساوى ١٠٩٠٠٠ جنيه ، القيمة الأسمية لورقة الدفع ، ناقصا ٤٥٠٠ جنيه ، رصيد حساب الفوائد المدينة المؤجلة . وبالتالى تظهر ورقة الدفع فى هذا المثال فى الإلتزامات قصيرة الأجل فى الميزانية فى ٩٢/١٢/٣١ كالآتى :

الإلتزامات قصيره الأجل :

....	.....
١٠٩٠٠٠	أوراق دفع
٤٥٠٠	يخصم فوائد مدينة مؤجلة
١٠٤٥٠٠	

٣-٣ - الأرصدة الدائنة للبنوك (السحب على المكشوف بتسهيلات إئتمانية):

تقوم البنوك فى العادة بمنح تسهيلات إئتمانية لعملائها ، والتى قد تكون بضمان بعض أصول هؤلاء العملاء ، أو قد تكون بدون ضمان . وتتحدد هذه التسهيلات بمبالغ معينة لا يمكن للوحدة المحاسبية الحاصلة عليها أن تتعداها ، كما تتجدد هذه التسهيلات سنوياً بناءً على إتفاق الطرفين (الوحدة المحاسبية والبنك) . ويعنى حصول الوحدة المحاسبية على تسهيلات إئتمانية من بنك معين فى حدود معينة إستطاعة هذه الوحدة سحب مبالغ نقدية (لإستخدامها المباشر أو سداد المستحقات عليها لآخرين) من البنك على مدار الفترة المحاسبية بحيث لا تتجاوز جملة مسحوباتها الحدود المتفق عليها للتسهيلات الممنوحة لها . وتكون هذه التسهيلات فى العادة بمعدلات فائدة مرتفعه . ويطلق على المسحوبات من هذه التسهيلات « السحب على المكشوف » ، بمعنى أن الوحدة المحاسبية تقوم بسحب نقدية من البنك دون أن يكون لها رصيد نقدية فى هذا البنك . ولا يعنى ذلك أن الوحدة المحاسبية لا تتعامل مع البنك المانح للتسهيلات إلا بالسحب ، فهى قد تقوم بسحب نقدية فى حين الحاجة كما قد تقوم بإيداع نقنية فى نفس البنك سداداً لجزء من رصيد حسابها المكشوف عند ما تتوافر نقدية بما يزيد عن الحاجة فى الفترة القصيرة جداً (أسبوعياً أو شهرياً) وذلك لكى تتلاقى الوحدة معدلات الفائدة المرتفعه على مثل هذه التسهيلات لمدد طويلة على مبالغ كبيرة ، وعادة ما يكون رصيد حساب البنك المانح للتسهيلات لدى الوحدة المحاسبية دائناً (تكون الوحدة المحاسبية مدينة لدى البنك) .

كما قد تتعامل الوحدة المحاسبية مع عدد من البنوك يكون لها فى بعضها رصيد نقدية (أى أن حساب البنك فى دفاتر الوحدة المحاسبية يكون مديناً) وتكون محصلة تعاملها مع البعض الآخر سحب على المكشوف . ولا شك فى أن الأرصدة المدينة للبنوك فى دفاتر الوحدة المحاسبية تعتبر نقدية وتقع فى الأصول ، بينما الأرصدة الدائنة

للبنوك فى دفاتر الوحدة المحاسبية تعتبر إقتراضاً من البنوك ومن ثم تقع بين الإلتزامات .

لذلك ، وكمبدأ عام لا يجوز إجراء مقاصة بين الأرصدة الدائنة لبعض البنوك مقابل الأرصدة المدينة لبنوك أخرى ، بل يلزم إظهار الأرصدة الدائنة دوماً بين الإلتزامات قصيرة الأجل ما دامت ناتجة عن تسهيلات إئتمانية .

وكما هو الحال بالنسبة للأرصدة المدينة ، فأنه يلزم لجرد الأرصدة الدائنة للبنوك التحقق من تطابق الرصيد كما يظهر فى دفاتر البنك (كما يرد فى كشف حسابه) مع الرصيد كما يظهر فى دفاتر الوحدة وإجراء ما يلزم من تسويات لمطابقة الرصيدين . أضف إلى ذلك أنه يلزم أن تتحمل الفترة المحاسبية بكل الفوائد المدينة التى تخصها على هذه التسهيلات الإئتمانية . وتقوم البنوك فى العادة بحساب الفوائد على هذه التسهيلات باليوم ، وتقوم بإرسال إشعار خصم للوحدة المحاسبية كل شهر بقيمة الفوائد المحملة على حسابها عن الشهر . وعند ورود الإشعار للوحدة المحاسبية يجعل حساب الفوائد المدينة مديناً وحساب البنك - سحب على المكشوف دائناً . ومن ثم يلزم التحقق من أن الفترة المحاسبية قد تحملت بكل الفوائد المدينة على الأرصدة الدائنة للبنوك عن الفترة المحاسبية بأكملها .

ولنضرب المثال التالى لتوضيح ما أنطوى عليه ما تقدم من إذكار .

أظهر ميزان المراجعه فى ١٩٩٢/١٢/٣١ لأحدى الشركات أرصدة البنوك كما يلى :

بنك الإسكندرية - سحب على المكشوف ١٤٢٠٠٠ جنيه ، بنك القاهرة جارى ١٨٥٠٠٠ جنيه ، بنك مصر جارى ٧٥٠٠٠ جنيه ، البنك الأهلى - سحب على المكشوف ١٢٠٠٠٠ جنيه ، وقد علمت الآتى :

١ - أن الفوائد المدينة على السحب على المكشوف يبلغ معدلها ٢٤٪ سنوياً ، وأنه قد وردت بها الأشعارات اللازمة حتى ٩٢/١١/٣٠ ، ولم ترد إشعارات شهر ديسمبر ٩٢ بعد .

٢ – أن رصيد بنك الأسكندرية بلغ ١٠٢٠٠٠ جنيه فى أول شهر ديسمبر وقد تم سحب مبلغ ٤٠٠٠٠ بشيك لحساب أحد الموردين تم صرفه من البنك بتاريخ ١٩٩٢/١٢/١٦ .

٣ – أنه لم يتم سحب أية مبالغ من البنك الأهلى خلال شهر ديسمبر .

وفى ظل البيانات والمعلومات بعالية يتعين القيام بالآتى .

أ – التحقق من أن الأرصدة المدينة للبنوك تبلغ ٢٦٠٠٠٠ جنيه وتظهر بين الأصول (النقدية بالبنوك) فى الميزانية .

ب – أنه قد تم حساب الفوائد على السحب على المكشوف عن شهر ديسمبر كالآتى :

بنك الأسكندرية : $١٠٢٠٠٠ \times \frac{٢٤}{١٠٠} \times \frac{١٥}{٣٦٥} = ١٠٠٦$ جنيه (تقريباً)

$+ ١٤٢٠٠٠ \times \frac{٢٤}{١٠٠} \times \frac{١٦}{٣٦٥} = ١٤٩٤$ جنيه (تقريباً)

البنك الأهلى = $١٢٠٠٠٠ \times \frac{٢٤}{١٠٠} \times \frac{١}{١٢} = ٢٤٠٠$ جنيه

وأن حساب بنك الأسكندرية – سحب على المكشوف قد جعل دائناً بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه مقابل جعل حـ/ الفوائد المدينة مديناً ، وأن حساب البنك الأهلى – سحب على المكشوف قد جعل دائناً بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه مقابل جعل حـ/ الفوائد المدينة مديناً .

جـ – أن البنوك الدائنة (سحب على المكشوف) تظهر بين الإلتزامات قصيرة الأجل بمبلغ (١٤٤٥٠٠ + ١٢٢٤٠٠) ٢٦٦٩٠٠ جنيه .

٣ – ٤ – الدائنــــون :

يندرج تحت حسابات الدائنون كل ما يستحق للغير قبل الوحدة المحاسبية خلال الفترة المحاسبية التالية لتاريخ إعداد الميزانية نتيجة حصول الوحدة على سلع وخدمات بخلاف البضائع أو مستلزمات الإنتاج من هؤلاء دون سداد القيمة نقداً . فإذا حصلت

الوحدة المحاسبية مثلاً على أثاث ومعدات مكاتب لإستخدامها على أن تسدد القيمة بعد ٦ شهور فأن الحساب الذى يجعل دائناً بالقيمة هو حساب الدائنون . كما أن هناك فئة هامة من هؤلاء تنتج عن شراء أصول ثابتة بالتقسيط طويل الأجل ، فما يستحق من هذ الإلتزامات طويلة الأجل خلال الفترة المحاسبية المقبلة يعتبر من الإلتزامات قصيرة الأجل ويقع من حسابات الدائنون ، ذلك كما رأينا فى القسط المستحق لقرض موردى الآلات فيما سبق .

هذا وكما لا يجوز المقاصة بين أرصدة الموردين والأرصدة الشاذة لحسابات بعضهم ، فلا يجوز أيضاً المقاصة بين حسابات الدائنون والأرصدة الشاذة لبعض هذه الحسابات ، ذلك حيث يمثل رصيد الدائنون بين الإلتزامات ما يلزم سداده نقداً لإبراء ذمة الوحدة المحاسبية من حقوق هؤلاء قبلها . بينما الأرصدة الشاذة المدينة فهى عادة لا تمثل أصولاً نقدية ، وإنما تمثل ما يمكن أن تحصل عليه الوحدة من هؤلاء من سلع وخدمات ، بخلاف البضائع والمستلزمات ، مقابل هذه المدفوعات المقدمة لهم .

٣ - ٥ - حسابات المصروفات المستحقة :

تكون المصروفات المستحقة عادة ناتجة عن التسويات اللازمة لتحقيق مبدأ المقابلة السليمة لإيرادات الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات . وهى نتاج عمليات تامة ومنجزه من طرف واحد ، وأستفادت الوحدة المحاسبية من هذا الإنجاز ، ولكنها لم تقم بسداد قيمته لمستحقيه بعد حتى تاريخ إعداد الميزانية . وأمثلة ذلك كثيرة ، كالأجور المستحقه ، والإيجارات المدينة المستحقة ، والفوائد المدينة المستحقة ، . . . . . إلخ .

وتعتبر هذه المستحقات من الإلتزامات النقدية قصيرة الأجل ، لأنه يلزم للوفاء بها قيام الوحدة المحاسبية بسداد قيمتها نقداً .

كما يعتبر من بين المصروفات المستحقة ، الضرائب المستحقة على أنشطة الوحدة والتى يتم الربط بها من مصلحة الضرائب ، وسواء كانت تخص العام أو أعوام سابقة ، ما دامت أصبحت واجبة السداد خلال الفترة المحاسبية التالية لتاريخ إعداد

الميزانيـة .

أما عن كونها تخص العام أو أعوام سابقة فهذا يؤثر فى الطرف المدين من قيد التسوية . وعادة ما يكون الربط مرتبطاً بأرباح سنوات سابقة ، إلا أن الوحدة المحاسبية ، لو كانت تتبع إجراءات محاسبية سليمة ، تكون قد كونت مخصصاً لضرائب تلك السنوات بالتحميل على حساب الأرباح والخسائر . وعندما يتم الربط وتوافق الوحدة المحاسبية يجعل حـ/ مخصص الضرائب على الأرباح مديناً و حـ/ الضرائب المستحقة دائناً .

كما لا يجوز أيضاً المقاصة بين المصروفات المستحقة والمصروفات المقدمة ذلك لأن المصروفات المستحقة تمثل إلتزاماً نقدياً قصير الأجل بينما المصروفات المقدمة تمثل حقوقاً للوحدة المحاسبية قبل الغير للحصول على سلع أو خدمات دون سداد ما يقابلها لسبق واقعة السداد . يستثنى من ذلك طبعاً المقدمات التى يتم إستردادها عن طريق الخصم من المستحقات المقبلة ، كسلفيات العاملين من الشركة مثلاً . ورغم ذلك فلا يجوز المقاصة بين سلفيات العاملين والأجور المستحقة .

٣ – ٦ : التوزيعات المستحقة :

سبق أن ذكرنا أنه إذا تقرر توزيع أرباح فى شركات المساهمة على المساهمين ، فأن القدر من الأرباح الذى تقرر توزيعه يصبح إلتزاماً على الشركة ولا يعتبر من حقوق الملكية . وبالتالى فيلزم أن تظهر التوزيعات المستحقة بين بنود الإلتزامات قصيرة الأجل فى الميزانية .

٤ – الإلتزامات غير النقدية – قصيرة الأجل :

الإلتزامات غير النقدية قصيرة الأجل ، هى التزامات على الوحدة المحاسبية لا يلزم لإبرائها منها سداد نقدية ، بل تكون فى العادة مقابل إلتزام الوحدة المحاسبية بتوفير سلعة أو خدمة فى خلال الفترة المحاسبية المقبلة ، لصاحب الإلتزام دون الحصول منه على شىء ، لسبق حصولها على قيمة السلعة أو الخدمة التى تلتزم الوفاء بها . ولعل أهم بنود هذه الإلتزامات هى الإيرادات المقدمة ، كالإيجارات الدائنة المقدمة ،

ومقدمات أتعاب خبراء الوحدة المحاسبية لتقديم خدمات لغير ، والعمولات الدائنة المحصلة مقدماً ، وما إلى ذلك .

وهى كمثل المصروفات المستحقة تكون فى العادة ناتجة عن قيد تسوية بغية التطبيق الصحيح لمبدأ المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات .

هذا وقد سبق التعرض للإيرادات المقدمة فيما سبق من دراسة .

٥ – الإلتزامات العرضية :

الإلتزامات العرضية هى التزامات ناشئة عن عمليات تامة ولكنها غير منجزة ، أو التزامات ناشئة عن مسئولية تضامنية عرضية ، ومن أمثلة الأولى تعاقد الوحدة المحاسبية على شراء آلات مع الإلتزام بسداد القيمة عند توريد الآلات ، وعدم ورود الآلات فعلاً حتى تاريخ الميزانية ، ومن أمثلة الثانية أوراق القبض المخصوصة فى البنك أو المحولة لموردين ولم يحق موعد إستحقاقها حتى تاريخ إعداد الميزانية .

ويمكن إظهار المسئوليات العرضية التى قد تنشأ نتيجة هذه الإلتزامات فى صورة ملاحظات فى ذيل الميزانية ، أو فى صورة ما يسمى بالحسابات النظامية . وهى فى صورة ملاحظات قد تتخذ الشكل الآتى :

ملاحظـــات :

١ – تعاقدت الشركة على شراء آلات بمبلغ ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه ، تسدد القيمة عند الإستلام ولم ترد الآلات بعد .

٢ – تبلغ أوراق القبض المخصومة لدى بنك الأسكندرية ما قيمته ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه كما تبلغ أوراق القبض المحولة لموردين ما قيمته ٧٢٥٠٠٠ جنيه ، ولم يحن موعد إستحقاق هذه الأوراق بعد .

أما إذا إستخدمت الحسابات النظامية ، فأن هتين الملاحظتين تظهران فى كعب الميزانية كالآتى :

١٠٢٣٧٥٤١٢	مجموع الأصول	١٠٢٣٧٥٤١٢	مجموع الخصوم
	حسابات نظامية		حسابات نظامية
٦٠٠٠٠٠٠	عقود شراء آلات	٦٠٠٠٠٠٠	متعاقدو توريد آلات
٣٧٢٥٠٠٠	أوراق قبض مخصومة ومحولة لموردين	٣٧٢٥٠٠٠	مسئولية عرضية عن أوراق قبض مخصومة ومحولة لموردين
٩٧٢٥٠٠٠	مجموع حسابات نظامية	٩٧٢٥٠٠٠	مجموع حسابات نظامية

هذا ويفضل إستخدام الملاحظات عن إستخدام الحسابات النظامية ، ذلك لأن وجود هذه الحسابات قد يوحى بوجود التزام فعلى فى تاريخ الميزانية ، وهو الأمر الذى يتنافى مع الواقع ، لأن العمليات التى سوف يترتب عليها نشأة الإلتزام لم تنجز بعد .

أسئلة وتمارين

الفصل العاشر

أولاً : الأسئلة :

١ - ما هى أهم الفروق الجوهرية بين الإلتزامات طويلة الأجل والإلتزامات قصيرة الأجل .

٢ - أشرح كيف يمكن أن تتضمن الإلتزامات طويلة الأجل فوائدا مدينة مؤجلة وكيفية معالجة تلك الفوائد .

٣ - برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من جهة نظرك .

(أ) عادة ما يتم تمويل الحصول على أصول طويلة الأجل عن طريق الإلتزامات طويلة الأجل .

(ب) لا يختلف قرض السندات عن الاقتراض طويل الأجل من البنوك إلا فيما يتعلق بسعر الفائدة الذى يكون ثابتاً فى الحالة الأولى ومتغيراً فى الحالة الثانية .

(جـ) قد يكون الإلتزام طويل الأجل بصفة جزئية وقصير الأجل بما يتبقى .

(د) لا يلزم تسوية حسابات الموردون لأنها من الإلتزامات قصيرة الأجل .

(هـ) لو كان للوحدة المحاسبية حساب جارى فى نفس البنك الذى تقوم منه بالسحب على الكشوف جازت المقاصة بين الحسابين .

(و) يمثل حساب مقابل الخصم النقدى ، الخصم النقدى الذى كان من

الممكن إكتسابه ولكنه من المنتظر عدم الحصول عليه فى الفترة المحاسبية التاليـــة .

(ز) تختلف المصروفات المستحقة عن الإيرادات المقدمة فى أن الأولى من الإلتزامات النقدية بينما الثانية من الإلتزامات العينية .

(ح) تؤدى الإلتزامات العرضية إلى تشويه ما تنطوى عليه الميزانية العمومية من معلومـــات .

٤ – برر خطأ أو صواب كل إجابـة من الإجابات المعطاة لكل حالة من الحلات التاليـــة :

الحـــالة (١) :

ظهر بين الإلتزامات قرضاً للسندات بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه يستحق السداد فى ٢٠٠٠/٣/٣١ ويحمل سعر فائدة ١٢٪ سنوياً ، كما أظهر عقد القرض أن للشركة الحق فى رد قيمة بعض السندات لحامليها بالقرعة سنوياً إعتباراً من ٩٢/٣/٣١ ، وفى حدود ١٠٪ من القيمة الأسمية للسندات ويترتب على ذلك :

(أ) تتحمل سنة ١٩٩١ بفوائد مدينة على قرض السندات تبلغ ٢٧٠٠٠٠ جنيه .

(ب) يظهر من بين الإلتزامات قصيرة الأجل فى ميزانية ١٩٩١/١٢/٣١ مبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه من قرض السندات .

(جـ) تظهر الفوائد الدائنة المستحقة بين الإلتزامات فى الميزانية بمبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه.

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شىء مما تقدم .

الحـــالة (٢) :

تم تمويل الحصول على آلات بمبلغ ٥٠٤٠٠٠٠ جنيه بتسهيلات أئتمانية طويلة الأجل من موردى الآلات فى ٩٠/١٠/١ ، وكانت شروط التسهيلات تنطوى على فترة سماح لمدة سنة تسدد عنها الفوائد فقط بمعدل ١٠٪ سنوياً . ثم بعد ذلك يتم

سداد القرض على سبعة أقساط متساوية يستحق أولها فى ٩٢/١٠/١ مضافاً إليها الفوائد على الرصيد المتبقى . ويترتب على ذلك .

(أ) تتحمل سنة ٩٠ بفوائد القرض بمبلغ ١٢٦٠٠٠ جنيه .

(ب) يبلغ ما يستحق سداده فى سنة ١٩٩٢ مبلغ ٧٩٢٠٠٠ جنيه .

(جـ) تبلغ الفوائد المدينة التى تتحمل بها سنة ١٩٩٢ مبلغ ٤٩٥٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شىء مما تقدم .

الحـــالة (٣) :

حصلت إحدى الشركات على قرض من البنك مقابل ورقة دفع تستحق بعد ٤ سنوات بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه لتمويل الانشاءات الخاصة بأحد المشروعات الجديدة . وكان مبلغ الورقة ينطوى على فوائد بسيطة لمدة ٤ سنوات بسعر فائدة فعال يبلغ ١٨٪ سنوياً ويترتب على ذلك :

(أ) تحصل الشركة على نقدية تبلغ ٢٩٠٦٩٧٧ جنيه والباقى يمثل الفوائد المدينة المؤجلة لمدة ٤ سنوات .

(ب) تظهر الفائدة المدينة المؤجلة مخصومة من ورقة الدفع فى الإلتزامات طويلة الأجل حتى موعد الإستحقاق .

(جـ) تتناقص الفوائد المدينة المؤجلة بمعدل ٥٢٣٢٥٦ جنيه سنوياً حتى تبلغ الصفر فى تاريخ الاستحقاق ، وذلك بجعل حـ/ الفوائد المدينة مديناً والفوائد المدينة المؤجلة دائناً .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شىء بخلاف ما تقدم .

الحـــالة (٤) :

ظهر حساب الموردين فى الميزانية فى ٩٢/١٢/٣١ بمبلغ ٣٢٧٥٦٠٠ جنيه مخصوماً منه مقابل خصم نقدى مكتسب بمبلغ ٦٥٥١٢ جنيه . وخلال عام

١٩٩٣ بلغت جملة ما جعل به حساب الخصم النقدى المكتسب دائناً مبلغ ١١٧٣١٢ جنيه بينما بلغت جملة ما جعل به الخصم النقدى المفقود مديناً ٥٨٦٥٦ جنيه وهى تمثل نصف الخصم النقدى المكتسب . وهذا يعنى .

(أ) أن الخصم النقدى المكتسب فعلاً على رصيد الموردين الذى ظهر فى الميزانية يبلغ ٣٢٧٥٦ جنيه .

(ب) لابد وأن يجعل حساب مقابل الخصم النقدى المكتسب دائناً خلال العام بمبلغ ٦٥٥١٢ جنيه .

(جـ) حتى يصبح رصيد المقابل مساوياً للصفر يلزم جعل حساب الخصم النقدى المفقود مديناً بمبلغ ٣٢٧٥٦ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم .

الحـــالة (٥) :

وردت فاتورة أحد المودين فى ١٩٩٣/١/١٧ بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه . وتبين أن البضاعة قد تم إستلامها فى المخازن فى ١٩٩٢/١٢/٢٨ وتضمنها مخزون آخر المدة . وقد تم تسوية الوضع فى حساب تكلفة البضاعة المباعة . ونتج عن ذلك أن تحققت أرباحا عن العام قدرها ٤٥٠٠٠ جنيه وزع منها ٣٥٠٠٠ جنيه وأعتبر الباقى أرباحاً مرحلة ليظهر رصيدها فى الميزانية بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه . ويترتب على ذلك :

(أ) أن الخسائر التى كانت مرحلة من عام ١٩٩١ بلغت ٨٠٠٠ جنيه ، وأن حقوق الملكية فى ميزانية ٩٢/١٢/٣١ قد زادت على حساب الإلتزامات بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

(ب) لا يزال مخزون آخر الفترة فى ٩٢/١٢/٣١ صحيحاً غير أن الأرباح ما كان يجب أن تزيد عن ٢٠٠٠٠ جنيه .

(جـ) لتصحيح الوضع يلزم جعل حـ/ الأرباح المحجوزة مديناً وحـ/ الموردين دائناً .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شيء بخلاف ما تقدم .

الحـــالة (٦) :

أظهرت الميزانية فى ١٩٩٢/١٢/٣١ رصيد النقدية بالبنوك بمبلغ ٢٥٣٠٠ جنيه . وبحث مكونات الرصيد وجد أن الشركة تتعامل مع بنكين أحدهما عن طريق تسهيلات أئتمانية والثانى لها فيه حساب جارى مدين فى دفاترها . وقد بلغ رصيد الحساب الجارى المدين فى٩٢/١٢/٣١ بعد التسويات ٧٥٨٠٠ جنيه . وهذا يعنى:

(أ) أنه قد حدثت مقاصة بين رصيد سحب على الكشوف يبلغ ٥٠٥٠٠ جنيه ورصيد الحساب الجارى المدين .

(ب) لا يجوز ذلك حيث يلزم إظهار التسهيلات الإئتمانية بين الإلتزامات فى الميزانيـــة .

(جـ) يظهر رصيد النقدية بالبنوك فى الميزانية بعد تصحيح الوضع بمبلغ ١٠١١٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم .

الحـــالة (٧) :

ظهرت الأرصدة التالية بين التالية بين أرصدة ميزان المراجعة بعد التسويات : إيجار دائن مقدم ١٤٠٠٠ جنيه ، فوائد مدينة مستحقة ٤٧٠٠ ، عرابين منتجات جاهزة ٧٢٥٠٠ جنيه ، ضرائب مستحقة ١٧٣٠٠ جنيه ، توزيعات مستحقة ٤٥٥٠٠ جنيه ، وبالتالى :

(أ) يعتبر الإيجار الدائن المقدم وكذا عرابين المنتجات الجاهزة ، بمجموع ٨٦٥٠٠جنيه من الإلتزامات غير النقدية قصيرة الأجل .

(ب) تبلغ الإلتزامات النقدية قصيرة الأجل مبلغ ٨١٥٠٠ جنيه من هذه الأرصدة .

(جـ) ليس هناك إلتزامات غير نقدية من بين هذه الأرصدة إلا الإيجار الدائن المقدم.

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (د) لا شيء مما تقدم .

ثانياً التمـــــارين :

التمـرين الأول :

أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات بين أرصدته الأرصدة التالية فى ١٢/٣١/ :

قـرض السندات ١٢٪ مـبلغ ٤٠٠٠٠ جنيـه ، قـرض البنك طويل الأجل ١٥٠٠٠ جنيه ٨٪ ، بنك الإسكندرية سحب على المكشوف ١٢٠٠٠ جنيه ، دائنو شراء أصول ٣٥٠٠٠ جنيه ، أوراق دفع ١٨٠٠٠ جنيه ، فوائد مدينة ٤٩٥٠ جنيه ، إيجارات دائنة مقدمة ٤٦٠٠ جنيه ، رأس المال ٩٠٠٠٠ جنيه ، إحتياطيات ٣٠٠٠٠ جنيه ، أرباح مرحلة ٣٠٠٠ جنيه . وقد بلغت أرباح العام بعد خصم الضرائب ، وإجراء التسويات الصحيحة ٢٤٠٠٠ جنيه ، فأذا علمت أن :

١ - قرض السندات لمدة ٢٠ سنة ويبدأ سداده على عشرة أقساط سنوية متساوية إعتباراً من ١/١ العام القادم ، وتسدد عليه الفوائد نصف سنوياً فى ١/١ ، وفى ٧/١ من كل عام .

٢ - تم التعاقد مع أحد البنوك على قرض مدعم طويل الأجل يبدأ سداده بعد مضى ٥ سنوات من تاريخ التعاقد الذى تم منذ ٤ سنوات . ويتم السداد على ثلاثة أقساط سنوية متساوية كل بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه . وتسدد الفوائد نصف سنوياً على الرصيد المتبقى فى ٤/١ ، وفى ١٠/١ من كل عام ، بينما يسدد قسط القرض فى ١/١ .

٣ - رصيد السحب على المكشوف من بنك الإسكندرية بضمان أوراق قبض قيمتها الأسمية ١٧٠٠٠ جنيه ، إستحقت منها كمبيالة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه فى ١٢/٣١/ - وقد قام البنك بتحصيلها غير أن إشعار الإضافة لم يرد من البنك بعد . وتتحمل الشركة فوائد على السحب على الكشوف بواقع ١٢٪ سنوياً . وكان آخر أشعار خصم قد ورد للشركة فى ٣ /١٢ ، ويغطى الفترة حتى ١١/٣٠ . وأقتصر سحب الشركة على مبلغ ٣٠٠٠ جنيه فى ١٢/١٥

خلال كل شهر ديسمبر . ويخصم البنك على حساب الشركة بمبلغ ١٦ جنيه عن كل كمبيالة يقوم بتحصيلها .

٤ - كان قد تم شراء مجموعة من الآلات فى ٧/١ منذ عدة سنوات وذلك بتسهيلات إئتمانية من أحد الموردين بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه تنطوى على فوائد بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه وتسدد التسهيلات بما فيها الفوائد على عشرة أقساط سنوية متساوية حل أولها فى ٧/١ من العام التالى لمنح التسهيلات .

٥ - من بين أوراق الدفع كمبيالة قبلتها الشركة لأمر البنك الأهلى بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه فى ٩/١٥/- وتستحق السداد بعد خمسة سنوات ، وتحمل سعر فائدة ١٢٪ سنوياً تسدد فى ٩/١٥ من كل عام .

٦ - قررت الشركة تعلية الاحتياطيات بواقع ١٠٪ وتوزيع ٥٪ أرباح على المساهمين.

المطلوب :

(١) إجراء ما يلزم من تسويات صحيحة لما تقدم .

(٢) إجراء قيدتوزيع الأرباح .

(٣) أظهار جانب الخصوم من الميزانية كما يجب أن يكون عليه فى ١٢/٣١/- .

التمرين الثانى :

قامت أحدى الشركات بإجراء توسعات فى مصانعها ، الأمر الذى أضطرها إلى اللجوء لكل وسائل التمويل الممكنة . فأصدرت قرض سندات لمدة ٢٠ سنة بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه بفائدة سنوية ١٤٪ ، مع حق رد القرض على خمس دفعات متساوية عن طريق القرعة اعتباراً من بداية العام السادس ، وقد إستخدمت حصيلة القرض لإجراء الأنشاءات وتشييد المبانى وإعداد المرافق اللازمة للتوسعات الجديدة ، كما حصلت على الآلات اللازمة لهذه التوسعات بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ جنيه عن

طريق تسهيلات إئتمانية من موردى الآلات ، بفترة سماح ٥ سنوات تسدد فيها فوائد على التسهيلات بواقع ١٢ ٪ سنوياً ثم تسدد التسهيلات على ستة أقساط سنوية متساوية مضافاً إليها الفوائد على الرصيد غير المسدد . بالإضافة إلى ذلك فقد حصلت على قرض طويل الأجل من أحد البنوك بضمان المبانى بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه بسعر فائدة ١٦ ٪ سنوياً يسدد على عشرة أقساط متساوية مع الفوائد . وقد أظهر ميزان المراجعة فى ١٢/٣١ العام المنتهى الأرصدة التاليـــة :

قرض السندات ١٤ ٪	١٢٠٠٠٠٠	جنيه
تسهيلات موردى الآلات ١٢ ٪	٥٠٠٠٠٠	جنيه
قرض البنك بضمان المبانى ١٦ ٪	٤٠٠٠٠٠	جنيه
أوراق دفع طويلة الأجل	٥٠٠٠٠٠	جنيه
مـــوردون	٣٥٠٠٠٠٠	جنيه
عملاء أرصدة شدة	٥٠٠٠٠٠	جنيه
مصروفات مستحقة	١١٢٠٠٠	جنيه
إيـرادات مقدمـــة	٢٠٤٠٠٠	جنيه

وقد تبين لك الآتى :

١ - يستحق قسط قرض السندات وكذا الفوائد فى ٧/١ من كل عام .

٢ - يستحق قسط تسهيلات الآلات وكذا الفوائد فى ١٠/١ من كل عام .

٣ - يستحق قسط قرض البنك فى ٤/١ .

٥ - أوراق الدفع طويلة الأجل تتمثل فى ورقة دفع لأمر بنك مصر بتاريخ ٧/١ من العام الجارى وتستحق السداد بعد مضى خمس سنوات وتتضـمن فوائد بسيطة بمعدل١٢ ٪ سنوياً .

٦ - يمنح الموردون خصماً نقدياً للشركة فى حالة السداد المبكر بمقدار ٣ ٪ من قيمة التوريدات ، وقد تبين أنه يمكن الحصول على الخصم على مبلغ ١٨٠٠٠٠٠

جنيه من أرصدة الموردين .

٧ - المصروفات المستحقة تخص العام الماضى وقد تم سدادها فعلاً بجعل حساب المصروفات مديناً ، أما المصروفات المستحقة عن العام فتبلغ ٩٧٠٠٠ جنيه فقط .

٨ - رصيد الإيرادات المقدمة يخص ١٨ شهراً اعتباراً من ١/١ من العام المنتهى .

المطلوب :

(١) أجراء ما تراه لازماً من تسويات .

(٢) أظهار الإلتزامات بشقيها كما يجب أن تظهر فى جانب الخصوم فى الميزانيــة .

التمرين الثالث :

ظهرت الميزانية العمومية لأحدى الشركات فى ١٩٩٣/١٢/٣١ كما يلى :

الأصول			الخصوم		
أراضى	٢٠٠٠٠٠		رأس مال الأسهم	٥٠٠٠٠٠	
مبانى	٣٠٠٠٠٠		إحتياطيات	٤٠٠٠٠٠	
آلات ومعدات	٥٠٠٠٠٠		مجموع حقوق المساهمين		٩٠٠٠٠٠
وسائل نقل وانتقال	١٠٠٠٠٠		مخصصات إهلاك	٣٧٠٠٠٠	
عدد وأدوات	٥٠٠٠٠		مخصصات بخلاف الإهلاك	٧٠٠٠٠	
مجموع الأصول الثابتة		١١٥٠٠٠٠	مجموع المخصصات		٤٤٠٠٠٠
مخزون مستلزمات	٣٠٠٠٠٠		قرض السندات	٣٠٠٠٠٠	
مخزون إنتاج تام	٢٠٠٠٠٠		قرض البنك	٢٠٠٠٠٠	
مخزون قطع غيار ومهمات	١٠٠٠٠٠		حوالات	١٥٠٠٠٠	
عملاء	٢٥٠٠٠٠		موردون	١٣٠٠٠٠	
مدينون	٥٠٠٠٠		أوراق دفع	١٥٠٠٠٠	
أرصدة مدينة متنوعة	١٥٠٠٠٠		دائنون متنوعون	٧٠٠٠٠	
نقدية بالبنوك والصندوق	٢٠٠٠٠٠		أرصدة دائنة متنوعة	١٦٠٠٠٠	
		١٣٥٠٠٠٠	مجموع الإلتزامات		١١٦٠٠٠٠
مجموع الأصول		٢٥٠٠٠٠٠	مجموع الخصوم		٢٥٠٠٠٠٠

وبتدقيق الأرصدة الظاهرة فى الميزانية تبين أن :

١ – من بين الأرصدة المدينة المتنوعة ٥٠٠٠٠ تمثل مقابل ما سدد مقابل حمله إعلانية لمدة خمس سنوات إعتباراً من ٩٣/٧/١ ، كما أن بينها أرصدة مدينة للموردين تبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ، وإيرادات مستحقة تبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه .

٢ – تتعامل الشركة مع ثلاثة بنوك لها فى أحدها رصيد مدين يبلغ ٥٣٠٠٠٠ جنيه بينما تبلغ أرصدة البنكين الآخرين الدائنة (سحب على المكشف ٣٥٠٠٠٠ جنيـه .

٣ – تشتمل الاحتياطيات على رصيد الأرباح المرحلة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه .

٤ – يبلغ مخصص إهلاك المبانى ٨٠٠٠٠ جنيـه ومخصص إهلاك الآلات ٢٤٠٠٠٠ جنيه .

٥ – تنطوى المخصصات بخلاف الأهلاك على مخصص للضرائب المتنازع عليها بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه والباقى يمثل رصيد مخصص الديون المشكوك فيها .

٦ – قرض السندات يحمل سعر فائدة ١٢ ٪ سنوياً تسدد فى ١٠/١ من كل عام وقد كان قد تم إصدره فى ١٩٨٣/١٠/١ لمدة ٢٠ سنة على أن يتم سداده على عشر دفعات متساوية إعتباراً من العام الحادى عشر . وقد تضمنت الأرصدة الدائنة المتنوعة الفوائد المدينة المستحقة على القرض .

٧ – قرض البنك يحمل سعر فائدة ١٤ ٪ تسدد على الرصيد فى ١٢/٣١ من كل عام ويسدد القرض على خمسة أقساط متساوية إعتباراً من ٩٩٤/١٢/٣١ .

٨ – يمثل رصيد موردو الآلات قيمة التسهيلات مضافاً إليها الفوائد التى تبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه ، ويستحق الرصيد السداد على ثلاث دفعات متساوية إعتباراً من ٩٤/٧/١ . وقد حملت الآلات بقيمة التسهيلات والفوائد .

٩ – من بين أوراق الدفع ورقة محررة لصالح البنك الأهلى بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه

تستحق فى ٩٥/٧/١ وتنطوى على فوائد ثلاث سنوات بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيـه.

١٠ – ينطوى رصيد الدائنون المتنوعون على توزيعات مستحقة للمساهمين بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وعلى ضرائب مستحقة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه .

١١ – تبين من تحليل الأرصدة الدائنة المتنوعة أنها تنطوى على ١٥٠٠٠ جنيه أرصدة شاذة للعملاء ، ٧٠٠٠٠ جنيه إيرادات مقدمة ، ٢٧٠٠٠ رصيد حساب معلق منذ ٨٩/١٢/٣١ .

المطلوب :

(١) إعادة تصوير الميزانية العمومية بحيث تظهر كما يجب أن تكون ، وبحيث تظهر كل فئة من فئات الأصول وكل فئة من فئات الخصوم على ما يجب أن تظهر عليه فعلاً .

(٣) علق مع مدى تمشى الممارسات المحاسبية التى أتبعتها الشركة مع الممارسات الصحيحة أو المستقرة فى حدود خمسة سطور لكل من الملاحظات الإحدى عشر بعالية .

المحتويات